



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



# Hacia costos económicos: bases para una política de reducción y control de costos

Lemmi, Oscar Rolando Julio

1972

Cita APA:

Lemmi, O. (1972). Hacia costos económicos, bases para una política de reducción y control de costos. Buenos Aires: s.e.

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

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Registro N°
16949

N°:
Fecha
3 10 72

Solicito se constituya el Tribunal Examinador para

calificar el Trabajo de Tesis : PLAN "D"

realizado en la Cátedra : Contabilidad

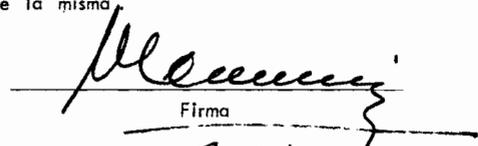
Tema : Macia Costos Económicos - Bases para una política de reducción y control de costos.-

Consejero de Tesis : Dr. José Faustino PUNTURO

Padrino de Tesis : \_\_\_\_\_

INSCRIPCION : Primer cuatrimestre Año 19 71

Se adjunta 5 ejemplares de Tesis y 5 resúmenes de la misma.

  
Firma

APELLIDO Y NOMBRE : LEMMI OSCAR ROLANDO JULIO

Cédula de Identidad N° : 5.703.970 Policía FEDERAL

Domicilio : ENTRE RIOS 676 - SE "A" T.E.: 37-9172

INFORME PROFESOR

El alumno LEMMI OSCAR ROLANDO JULIO Registro N° : 16949

Ha terminado su trabajo de Tesis por lo que considero debe designarse el Tribunal respectivo .

3	10	72
---	----	----

JOSE. F. PUNTURO  
Aclaración de Firma

  
Firma

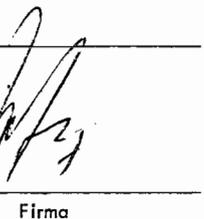
INFORME PROSECRETARIA PERSONAL DOCENTE

Estando el alumno Oscar R.J. Lemmi Registro N° : 16949

Inscrito en los listados confeccionados por el Departamento Sistematización de Datos para realizar la Tesis en la Cátedra CONTABILIDAD

del 1° cuatrimestre del año 19 71 correspondiente a designar el Tribunal respectivo.

3	10	72
---	----	----

  
Firma

Atento el pedido e informes que anteceden se designa el siguiente Tribunal Examinador para calificar la Tesis presentada por el Sr : Oscar R.J. Lemmi Registro N° : 16949

en la Cátedra Contabilidad integrado por los señores profesores

José F. Punturo , Mario C. Vecchioli y Domingo J. Messuti.

10	10	72
----	----	----

  
Decano  
EDGARDO M. HILAIRE CHANETON  
DECANO

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

TESIS DOCTORAL SOBRE EL TEMA:

HACIA COSTOS ECONOMICOS

Bases para una política de Reducción y Control  
de Costos.

Autor : OSCAR ROLANDO JULIO LEMMI

Registro N° : 16.949

Plan : D

Area : Contabilidad

Consejero de Tesis : Dr. José F. Punturo

Fecha de presentación : Setiembre 29 de 1972.

CATALOGADO

1501  
1077

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS  
HACIA COSTOS ECONÓMICOS

BASES PARA UNA POLÍTICA DE REDUCCIÓN Y CONTROL DE COSTOS.

Enfrentada la Empresa con el desafío que implican las complejas condiciones de competencia que presentan los mercados en la actualidad, parecería que sólo la aplicación de medidas destinadas a cumplir la meta trazada por la más moderna concepción económica, es decir la primacía del desarrollo sobre la ganancia como fin en sí misma, pueden resolver los problemas que ensombrecen las alternativas del desarrollo empresario.

Estas medidas se traducen fundamentalmente en las tareas de reducción de costos, cuyo fin es la disminución de los costos de fabricación, administración y ventas. Para instrumentarla es indispensable la confección de un programa que contenga las bases ó reglas de juego necesarias para el cumplimiento de los objetivos señalados.

Estas bases deben considerar una serie de puntos totalmente integrados, sobresaliendo netamente el que se refiere al respaldo gerencial, ingrediente fundamental para realizar una efectiva reducción de costos.

El programa debe ser aplicado en forma permanente y continua, ya que una campaña relámpago emprendida con la finalidad de reducir costos puede tener consecuencias totalmente opuestas a las esperadas. Además si consideramos como una necesidad la maximización de la ganancia sobre la inversión, una disminución de la misma tiene consecuencias similares a una reducción de costos, tal sería el caso de una nueva técnica que aumente la producción en equipos con sólo introducir modificaciones menores en lugar de reemplazarlos.

En algunas ocasiones simplemente no existe la oportunidad para producir la deseada modificación de costos a través de un sistema ordenado y metódico. El tiempo constituye el factor vital porque se corre el riesgo de agotar las disponibilidades antes de poderse vislumbrar los beneficios deri-

vados de la aplicación de un método. Está en juego la supervivencia de la empresa, por consiguiente el tiempo y los problemas financieros demandan un método más directo y positivo. En esas circunstancias "el martillo reemplaza al cincel", estableciéndose los límites de gastos que harán posible la ganancia esperada y la dotación de personal e instalaciones necesarias para cumplir tal cometido. Este método involucra un elevado costo social y una carga de desprestigio para la empresa, de manera que su aplicación debe restringirse a situaciones que no admiten otra salida.

Las premisas básicas en materia de costos nos indican una secuencia lógica en los diversos pasos que se plantean. Tales son: en primera instancia ubicar el costo, luego controlarlo y finalmente reducirlo. Esto nos interna en los problemas de departamentalización, especialmente con propósitos de costos, ya que resulta obvia la inadecuación de los costos por plantas si nos atenemos a las dificultades operativas en la asignación de los gastos previamente acumulados en cuentas genéricas de costos. De esta manera no sería posible el cumplimiento de la secuencia descripta al comienzo y por consiguiente impracticables las tareas de reducción de costos.

Es sabido que el control presupuestario constituye una herramienta de dirección por excelencia, pero su empleo debe partir de bases homogéneas y con planes de cuentas estructurados de acuerdo con una adecuada técnica para agrupar la información, a fin de brindar la posibilidad de una base objetiva para medir lo realizado, debiendo además ser conocida y comprendida por toda la organización. Este es el momento para dirigir nuestra atención al presupuesto como medio de reducción de costos y aunque algunos presupuestos sectoriales, como, los de publicidad, ventas y administración se pueden controlar con relativa facilidad, es indispen-

sable puntualizar las dificultades que se presentan en los complicados presupuestos de gastos de fabricación, sobretodo porque en su mecánica interviene la eficiencia, de ahí la importancia del sistema standard aplicado en la medición de los rendimientos que presentan los distintos departamentos de fábrica, tanto para la mano de obra directa como la indirecta.

Los informes que emita el Contador deben llenar dos objetivos fundamentales: el primero como historiador financiero y el segundo como miembro del equipo de dirección de la empresa. Si se parte de la base que la información será diferente, según que el propósito que se tenga al confeccionarla es de publicación interna ó externa, va de suyo que los datos respectivos provendrán de fuentes distintas. Luego se puede asegurar que los costos históricos convencionales y destinados a información externa no son generalmente utilizables para el control y la toma de decisiones, como se deduce al examinar los elementos esenciales de un programa de reducción de costos mediante la técnica del costeo por absorción en la forma comunmente aplicada.

La reducción de costos va más allá que un simple control, ya que implica en esencia un esfuerzo continuo cuyo destino es la disminución de los costos, cualquiera sea el nivel que ellos hayan alcanzado. El control de costos fija una medida de rendimiento bajo ciertas y determinadas circunstancias que se espera prevalecerán durante un período, en cambio al adoptarse el sistema de reducción de costos se fijan metas determinadas en base a una eficiencia posible solamente en condiciones perfectas y por lo tanto de cumplimiento muy incierto, ya que el hecho de aceptar "las circunstancias que se esperan van a prevalecer" debilita en forma definitiva un programa de este tipo. Además el poner énfasis para que los costos finales de los productos sean razonables, supone la adopción de standards alcanzables en lugar de ideales, lo que se traduce en la pérdida de la

motivación fundamental en la disminución de los costos.

La presión para reducir costos debe aplicarse con igual intensidad en todos los períodos, abstracción hecha de la consistencia del ingreso. No es sólo fundamental obtener un adecuado retorno sobre las ventas, sino comparar ventajosamente la ganancia real del período con la pronosticada ó la que debió ser de acuerdo con el volumen realizado de negocios.

Tanto el sistema de costeo directo como el análisis de costo-volumen-ganancia, parten de la base de que todos los costos que no varían con el volumen, pertenecen al período. Las ganancias comienzan en el momento en que se han recuperado todos los costos fijos a través de los ingresos por ventas, superando el punto de equilibrio tal como se muestra en los gráficos convencionales de costeo directo. El ingreso es una función de las ventas y no está influenciado en manera alguna por el volumen de producción.

Al incluir en el costo de los productos los gastos de fabricación fijos, tal como se plantea en el sistema de costeo por absorción, prácticamente son prorrateados a tres áreas: 1) la existencia de cierre; 2) el costo de ventas y 3) la variación por volumen. En ninguna forma estos costos conducirán metódicamente a comparaciones y análisis, razón fundamental de su incompatibilidad con el método costo-volumen-ganancia.

Esto nos lleva a estudiar los factores que tienen incidencia en la clasificación de un costo como fijo ó variable, para lo cual resulta sumamente esclarecedora, cuando no existen problemas de utilización incompleta de la capacidad instalada, un estudio sobre una típica decisión de compra ó fabricación. Un análisis de los factores considerados al adquirirse un equipo nos muestra que tanto la amortización como los costos conectados con el uso del mismo, son variables. Los métodos fijos de amortización han introducido una gran confusión en la información financiera, a tal

punto que fué necesario adoptar el costeo directo para evadir el efecto de los cargos fijos por amortizaciones y demás costos de equipos. Es útil considerar para estos casos el uso de un método alternativo de amortización, como la acelerada en el método de costeo variable.

La empresa en su conjunto está abocada en forma continua a la búsqueda de nuevas formas de reducción de costos de producción y esta necesidad se ha constituido en el principal factor de desarrollo en la aplicación del sistema de análisis de valor, instrumentado mediante la selección de un grupo de especialistas para concentrarlos en esta tarea y con capacidad para analizar eficientemente un producto y determinar su valor, informando a quienes son responsables de la reducción de los costos operativos. La actuación de este grupo puede constituir en numerosas circunstancias el factor decisivo en la realización de los beneficios y los ahorros efectivizados a través de la actuación eficiente de una sección de análisis de valor, en oportunidades, supera con exceso al costo de la operación.

Dentro de esta técnica el método más lucrativo de reducción de costos consiste en reemplazar una pieza por otra. Comúnmente los productos se sobrediseñan, porque se tiene en cuenta básicamente el comportamiento de los materiales y se le presta poca atención al costo, de ahí que si se aplica un análisis de pre-producción será posible obtener resultados muy significativos en el campo de la reducción de costos.

Si consideramos que un programa de reducción de costos es meramente un plan organizado para obtener el máximo resultado posible del empleo de nuestro dinero, es decir el principio hedónico aplicado al ahorro, es lógico que incluyamos un aspecto fundamental en cualquier estudio sobre el tema: los costos de compras. En esta área se emplean una serie de herramientas destinadas a obtener el máximo ahorro en la compra de materia-

les ó partes, tales como: 1) el análisis de valor; 2) programa de precio efectivo por pieza para seleccionar proveedores; 3) el uso de la información para medir la actuación del proveedor; 4) desarrollo de más de una fuente de suministros.

Actualmente se hace impostergable que los esfuerzos anteriormente concentrados exclusivamente en el área industrial, se apliquen paralelamente y con programas igualmente estructurados a todos los sectores administrativos, quienes en razón directa del crecimiento operado en los gastos proporcionan un campo muy fértil para la reducción de costos.

En realidad por su propia naturaleza los gastos indirectos constituyen un anatema para la contabilidad de costos y su meta en este aspecto es alinear los costos con los productos ó procesarlos en la forma más clara posible. Sin embargo los indirectos incluyen elementos de costos que parecería tienden al desafío de tal alineación, ya que su categorización ha impartido a los costos que comprende una aureola de inevitabilidad que desalienta tanto al contador de costos como al Ingeniero Industrial, no obstante son pasibles, como cualquier otro, de control objetivo.

En ocasiones se cree haber alcanzado la cima en materia de procedimientos administrativos y por ende se dá por supuesto la inexistencia de campos propicios para aplicar un programa de reducción de costos, sin embargo se observa muy a menudo que a través de la sola instalación de un moderno equipo de oficina, de computación de datos ó similar, se produce un replanteo total de los procedimientos en vigencia. La meta es establecer la cantidad necesaria de personal requerida para procesar un volumen determinado de trabajo al más bajo costo posible, para lo cual es necesario evaluar las tareas, determinar su flujo lógico, aplicar standards a la mano de obra administrativa y controlar el empleo y diseño de los formularios.

## HACIA COSTOS ECONOMICOS

### BASES PARA UNA POLITICA DE REDUCCION Y CONTROL DE COSTOS

#### BASES PARA UN PROGRAMA

- 1 - Apoyo Gerencial
- 2 - Brevedad de las reglas
- 3 - El seguimiento efectivo
- 5 - Las metas fijas
- 6 - La creación de la conciencia de costos
- 7 - Reglas y métodos especiales
- 8 - Puntos claves de un programa de Reducción de Costos

#### LA REDUCCION PERMANENTE DE COSTOS

- 9 - El significado de las reducciones planeadas
- 10 - Necesidad de una amplia cooperación e inspiración.
- 11 - Forma de las propuestas de Reducción de Costos
- 12 - Aplicación del presupuesto
- 15 - Características de las reducciones permanentes de costos.

#### EL METODO DE REDUCCION POR LA FUERZA

- 17 - El significado del método
- 18 - Metas de los costos y las utilidades
- 20 - La asignación de responsabilidades
- 22 - El funcionamiento de los programas
- 25 - Formas de aplicar la presión.

#### INFLUENCIA DE LA DEPARTAMENTALIZACION

##### EN LA DISMINUCION DE LOS COSTOS

- 27 - Inadecuación de los costos por Plantas
- 28 - Bases de los costos departamentales

- 29 - Medición e informes  
35 - Dificultades para evaluar los resultados  
35 - Funcionamiento de la reducción de Costos  
38 - Complejidad en la administración del plan

#### EL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA DE DIRECCION

- 43 - Comparaciones basadas en standards  
44 - Revisión de la información y de los planes de Cuentas  
47 - Reducción de costos indirectos a través de la standarización  
49 - Ventajas del control presupuestario para reducir costos

#### VULNERABILIDAD DE LOS METODOS CONVENCIONALES DE COSTOS

- 54 - Las complicaciones del costeo por absorción  
57 - Identificación más precisa de los costos fijos  
62 - Limitaciones del análisis de costo - volumen - ganancia  
al evaluar la ganancia real  
63 - Conclusiones erróneas del costeo por absorción

#### LA IMPORTANCIA DE LA DISTINCION ENTRE COSTOS FIJOS Y VARIABLES

- 67 - Factores que definen un costo como fijo o variable  
71 - Comparación de los datos financieros con costos fijos y  
variables.  
79 - Condiciones que determinan si un costo es fijo o variable.

#### EL ANALISIS DE VALOR

- 83 - Las herramientas del análisis de valor  
85 - Aplicación del análisis de valor en materiales y partes com-  
pradas.

- 86 - Evaluación y Programación del análisis de valor
- 91 - Aplicación generalizada del análisis de valor a todas las áreas.
- 92 - Conclusión

#### REDUCCION EN LOS COSTOS DE COMPRAS

- 94 - Concentración en análisis de valor
- 96 - Programa efectivo de precio por pieza

#### CONTROLABILIDAD DE LOS COSTOS INDIRECTOS

- 101- Lo realizado hasta el presente
- 103- Las soluciones

#### REDUCCION Y CONTROL DE LOS COSTOS ADMINISTRATIVOS Y DE VENTAS

- 107- Evaluación de tareas y selección de sectores
- 110- Determinación del flujo lógico de tareas y fijación de standards de tiempo.
- 123- Control del diseño y utilización de los formularios
- 124- Política de retención en la fabricación y provisión de formularios.
- 127- Beneficios derivados de un programa de control de costos administrativos.

## BASES PARA UN PROGRAMA

Pocos programas financieros presentan un rendimiento tan efectivo y tienen mayor impacto que un programa adecuadamente organizado de reducción de costos para el área operativa de la empresa. Sus consecuencias positivas son de tal amplitud que es muy factible que, agresivamente promocionado, se transforme en un factor fundamental de los beneficios de la empresa. Con tal finalidad se deberán considerar una serie de hechos que contribuyen al éxito y al planeamiento del referido programa.

### Apoyo gerencial

El respaldo de la gerencia es el ingrediente fundamental de una efectiva reducción de costos, para lo cual debe existir la plena seguridad que ésta esté totalmente convencida que los costos se pueden reducir. En realidad no se justifican las reservas en cuanto a la necesidad y viabilidad del programa y el respaldo no debe ser sólo teórico, sino que es recomendable la intervención personal en la campaña instrumentada con charlas al efecto y boletines periódicos.

Como en el caso de cualquier otro programa de dirección, las ventajas derivadas de una reducción de costos, necesitan de una explicación convincente y a la vez realista. Uno de los principales logros en la reducción de gastos y la mejora de la productividad, radica en el impacto psicológico resultante de la fijación de blancos u objetivos presupuestarios que produzcan disminuciones de gastos, ya que es muy posible que se obtenga una mejor colaboración y se cuente en mayor medida con el apoyo gerencial cuando se intenta una reducción en los gastos de \$100.000.-, que cuando simplemente se proyecte el cumplimiento de un presupuesto de \$900.000.- para una actividad que el año anterior insumió realmente 1.000.000.-

Otro factor a tenerse en cuenta es que el objetivo de reducción de costos

configura una constante a través del año. En el ejemplo citado en el párrafo anterior es siempre \$ 100.000 y resulta muy simple seguir el proceso de su cumplimiento, alentándose la competencia entre departamentos cuando se muestra públicamente el porcentaje alcanzado contra el objetivo previsto. (1)

Un tercer elemento que favorece el desarrollo del sistema lo constituye la exclusión de los gastos no controlables, que solamente contribuyen a complicar las explicaciones realizadas con el comportamiento de las variaciones y no son pasibles de reducción a corto plazo.

Por último un factor que facilita el cumplimiento de los objetivos fijados es la información de las reducciones de costos sobre bases no periódicas, es decir sin tomar en consideración intervalos regulares de tiempo, por lo cual el incentivo permanece invariable desde que cualquier gerente tiene oportunidad de alcanzar la meta propuesta hasta en el último mes del año calendario.

#### Brevidad de las reglas

El trabajo de reducción de costos no debe ser afectado por la burocracia, en tal sentido las reglas a aplicarse serán informales y simples, resultando una buena práctica preparar un pequeño manual que defina y ejemplifique los casos con el agregado de un breve formulario, donde pueda ser posible registrar en un espacio libre los costos reales anteriores (o los planificados previamente) y un estado comparativo con el plan vigente utilizable en los informes de reducción de costos.

En numerosas ocasiones el impacto y la efectividad de cualquier programa queda seriamente comprometido cuando se les solicita a los participantes que compensen lo ahorrado en una actividad, con incrementos no correlativos ocurridas en otros. El principal objetivo de un programa de esta naturaleza es la creación de una atmósfera de conciencia y conservación de costos, por consiguiente cada departamento o individuo debe obtener el crédito

completo por la tarea realizada. Es importante sin duda que los costos de todos los items y funciones no se incrementen, pero si se confecciona un buen programa cuyo norte sea la supresión de costos, adicionado al presupuesto normal y a los controles de dotación de personal, es muy probable que los nuevos costos se mantengan en las cifras planeadas. Como se señaló anteriormente la pretensión de reducir costos mediante la práctica de deducir paralelamente los incrementos acaecidos en otros items, tiene un efecto mortal en las campañas emprendidas, ya que causa desazón y desinterés en los diferentes niveles de la Empresa y resulta peor aún tratar de utilizar los ahorros provenientes de reducciones de costos, para compensar las variaciones producidas en las ganancias de un año respecto del siguiente.

Los logros de la reducción de costos deben considerarse como la cuota de participación en el programa, en lugar de la realización de un año cualquiera, porque es más necesario contar con un alto grado de contribución en nuevas sugerencias que con una exacta imputación del monto cumplido en cada ejercicio.

#### El seguimiento efectivo

El punto clave de un buen programa es el seguimiento y la primer medida efectiva de organización supone el nombramiento de un director o gerente encargado de reducción de Costos para la Compañía. Este puesto podría ser ocupado por el supervisor del departamento de control de costos ó presupuestos, pero es preferible que el nombramiento recaiga en un administrador seleccionado para este propósito, ya que la persona designada debe disponer de mucho tiempo libre para emplearlo en la tarea específica. Luego cada departamento nombrará un representante de reducción de costos, quien puede ser un miembro de la organización existente; en los departamentos operativos la selección deberá realizarse entre la gente de operación, con la seguridad de que podrán disponer del tiempo libre necesario

para administrar las actividades de reducción de costos de su área respectiva.-

Es aconsejable que estos representantes se reúnan regularmente, al menos cada dos semanas, a fin de cambiar ideas sobre los problemas comunes y planificar la acción futura para obtener nuevas reducciones de costos. En cada caso se deben revisar los progresos realizados por los departamentos participantes del programa, estableciéndose claramente que cada representante es responsable del seguimiento vigoroso de las ideas que se pondrán en práctica en el área al cual pertenece.

Cuando los planes trazados por cualquier departamento muestran lagunas en su cumplimiento, resulta sumamente útil sostener reuniones tratando de discutir directa y francamente con el personal clave del departamento, los inconvenientes y problemas surgidos en la realización del programa, principalmente con el propósito de alentar a los participantes y charlar libremente y adelantar ideas haciendo abstracción de su mérito, ya que en algunas ocasiones una idea impracticable puede conducir a una conclusión valedera.

La experiencia en este tipo de reuniones señala que a fin de que todos los representantes expresen libremente sus ideas, es conveniente restringirlas a un nivel de supervisores por vez.

Para el éxito del programa es de suma conveniencia, que el ejecutivo de mayor nivel en la empresa dirija una vez al año la reunión regular de costos en cada planta u oficina de más importancia, suplementando esta acción con charlas a cargo del Director Financiero, Gerente Administrativo u otros ejecutivos de similar jerarquía. Por otro lado es muy aleccionador que de tiempo en tiempo se realicen charlas a cargo de los gerentes que hayan tenido una actuación sobresaliente en el campo de la reducción de costos, ellos podrán referir sus experiencias y la metodología aplicada.

### Las metas fijas

El éxito del programa torna imprescindible el establecimiento de metas fijas, aunque la que corresponda al primer año sea estimativa oscilando entre un 5 y un 10% de los gastos operativos y de los materiales y suministros comprados. Si el programa está adecuadamente administrado y operado, existen probabilidades que se pueda continuar por varios años invariablemente con las mismas cuotas.

Establecer una simple meta de reducción de costos por departamento no es razón suficiente para obtener los beneficios de un programa, generalmente el resultado mejora ostensiblemente cuando se emplean tres metas distintas. Una consiste básicamente en una mejora de los métodos, la organización, los rendimientos y la rebaja en los precios de compra de materiales y servicios. Otra se refiere a las mejoras que deberán implementarse en la marcha del trabajo, normalmente descripta como reducción de costos por productividad que, aunque excluye las provenientes de nuevos equipos de producción, computa los ahorros de la mayor productividad derivada de la misma fuerza de trabajo y de la disminución de la dotación a causa del grado de eficiencia de la tarea. La tercera meta es evitar costos, que podría describirse de otra manera diciendo que es el beneficio obtenido por la introducción de mejoras en los planes; o como un intento por acercarse a la cumbre, donde si partiéramos del supuesto que todas las plantas trabajan en forma perfecta, no existiría posibilidad alguna de realizar reducciones de costos. En base a lo improbable de la confección de planes perfectos los programas trazados a fin de evitar costos constituyen un factor que actúa con antelación a los hechos en un sistema de control de costo, alentando la cuidadosa verificación y las mejoras en los planes, además de significar en todos los casos una reducción en los costos planeados.

### La creación de la conciencia de costos

El principal objetivo de un programa es alentar el sentimiento de reducción de costos a lo largo y ancho de la organización, por lo tanto al considerar el crédito por la reducción operada se debe ser liberal, aunque realista y además cuidadoso, a fin de no desalentar la reducción de costos al rechazar ahorros por tecnicismos derivados de las reglas empleadas. Cualquier ahorro legítimo debe ser aceptado, sin embargo en general no es conveniente proceder a su acreditación hasta que el método mejorado ó el precio reducido ó la eficiencia incrementada, se hayan aceptado e instalado, es decir que los logros en materia de reducción de costos deben basarse en resultados. Un programa se debilitaría si se consideraran como créditos al mismo los ahorros planeados. Pero cuando por política de empresa se deben retener los empleados sobrantes, a la espera de su transferencia a otras áreas, se permitirá el cómputo de la respectiva reducción de costos, ya que su objetivo debe ser alentar la efectivización de nuevos métodos operativos con la mayor rapidez posible. En este caso la acción se desalentaría al no otorgarse crédito alguno hasta absorber el exceso de empleados.

La mejor manera de promover un programa de esta naturaleza es incluir en el conjunto a todos los empleados, de manera que se ejerza la máxima presión en el sostenimiento de una conciencia de costos. Este clima generalmente se traslada al personal acrecentando su creatividad para la concreción de ideas que se traduzcan en ahorros, aunque no interese su dimensión el hecho importante es que se produzcan, a tal fin es muy útil organizar como parte del programa de reducción de costos un sistema de sugerencias mediante buzones distribuidos estratégicamente por toda la compañía.

También la psicología constituye una parte importante de la tarea a

realizar, si consideramos que es necesario convencer a los superiores y gerentes de las bondades del programa mediante ejemplos de los ahorros realizados y poniendo énfasis suficiente en el hecho de que siempre está latente la posibilidad de continuar reduciendo los costos.

Por otro lado debe conservarse el costo del programa tan bajo como sea posible; lo contrario sería un contrasentido, ya que no solamente se arrojan gastos sino que es de buena psicología operar con un mínimo de organización y gastos en papelería evitándose escrupulosamente los formularios y registros costosos. Además y no podría ser de otra manera, las reuniones del comité de reducción de costos deben ser breves y directas al punto.

Para concluir, debe convertirse a la reducción de costos en parte diaria del trabajo de cada supervisor y gerente, considerándose su cumplimiento un factor fundamental de la calificación por méritos del personal, de tal forma que todos sepan fehacientemente que sus ascensos en la compañía, dependen, al menos parcialmente, de los logros alcanzados en materia de reducción de costos de su organización.

#### Reglas y métodos especiales

Es necesario fijar las metas de reducción de costos para métodos y procedimientos y demás áreas administrativas que tienen como principal función el análisis y la disminución de gastos. Por otro lado se afianzará la cooperación entre departamentos al informarse los ahorros reales por beneficiario.

Todo programa que aceptara injustificadamente supresiones o reducciones de Costos es muy probable que se desacredite en la opinión del personal. Cualquier inadvertencia que se produzca a largo plazo en la puesta en marcha equitativa de las reglas, es normal que llame la atención de otros departamentos que realizan un conciente esfuerzo para vivir de acuerdo con

ellas. El director ó gerente del comité de reducción, debe tener la autoridad suficiente para renusar el crédito cuando no corresponda, así como cuestionar las reducciones propuestas y requerir una prueba razonable del efectivo cumplimiento de las mismas.

Puntos claves de un programa de reducción de costos.

Cuando un programa de este tipo se está planeando o se encuentra en su fase de operación, debe verificarse el cumplimiento de los puntos siguientes, la mayoría de los cuales han sido descriptos con anterioridad:

- 1) Organizar una comisión a cargo de un director permanente.
- 2) Nombrar un representante ante dicha comisión por cada departamento que disponga del tiempo necesario para acometer la tarea de reducción de costos.
- 3) Preparar un breve manual que reglamente el programa
- 4) Confeccionar la reglamentación de la manera más simple e informal posible.
- 5) Obtener el respaldo de la gerencia de la empresa.
- 6) No compensar los ahorros en un ítem de gasto con un aumento en otro.
- 7) Reunir regularmente la comisión, al menos una vez cada dos semanas.
- 8) Establecer metas de reducción ( del 5 al 10% de los gastos operativos).
- 9) Realizar sesiones de cambios de ideas.
- 10) Fijar tres metas distintas para los rubros siguientes:
  - a) Reducción de costos.
  - b) Supresión de costos.
  - c) Reducción de costos por aumento de la productividad.
- 11) Conservar el costo del programa al nivel más bajo posible.
- 12) Estimular a través del programa la conciencia de costos de la empresa.
- 13) Incluir el grado de cumplimiento del programa como factor adicional en la calificación por méritos del personal.
- 14) Establecer metas para la labor de ingeniería a nivel de dirección.
- 15) No aceptar reducciones injustificadas.

## LA REDUCCION PERMANENTE DE COSTOS

La reducción de costos denota un campo de actividad totalmente diferente de la correspondiente al control de costos. La primera se dirige fundamentalmente a la disminución de los costos de fabricación ó ventas de un producto, mientras que el segundo trata de mantener los costos dentro de límites predeterminados sin tomar en cuenta la magnitud de esos límites.

Aclarado este punto pasaremos a analizar las medidas imprescindibles para comparar las reducciones alcanzadas con las presupuestadas.

### Significado de las reducciones planeadas

Toda empresa que desee permanecer en el mercado a pesar de una aguda competencia, está obligada a realizar reducciones de costos. Esta solución se aplica parcialmente como resultado normal del sentido común de la gerencia, lo que puede resultar satisfactorio por un tiempo y para algunas compañías que trabajan en un mercado limitado ó con nuevos productos. Sin embargo, en este último caso, la única forma de desalentar una posible forma de competencia radica en la disminución de los costos y de los precios de venta con suficiente rapidez como para descolocar a los competidores. La manera más efectiva de instrumentar este esquema es a través de un programa planificado y organizado de reducción de costos.

Un programa planificado es aquél que contenga una meta o presupuesto y una técnica bien entendida y publicitada para informar los resultados obtenidos en relación con el mismo (2). La reducción de costos debe ser apoyada, al menos en parte, por proyectos específicos, buscando no basarse simplemente en la fé ó en la esperanza y educando al personal en el significado, necesidad y método de ahorro. Por otra parte se debe asignar, comprender y aceptar la responsabilidad para cumplir con lo presupuestado. Tal clase de programa puede tener éxito sólomente si tiene el apoyo de la dirección

a las técnicas de reducción de costos, que tienen posibilidades de desarrollo en empresas de cualquier tamaño y cuyos resultados son más que estimulantes sobre este tipo de actividades.

El éxito de un programa depende de su continuidad, ya que una campaña relámpago emprendida con la finalidad de reducir costos puede tener consecuencias totalmente opuestas a las esperadas. Haciendo un símil la compararíamos al caso de un enfermo que se recupera en forma engañosamente rápida para luego, en una recaída, sufrir una muerte lenta. Esto ocurre a menudo cuando se llama a una firma consultora independiente a fin de que aplique una rápida medicación a la empresa que, por otra parte carece de lo fundamental, es decir costos prudentes y competitivos. Tal vez en este caso el problema real radique en no habersele inculcado a la dirección de la empresa que la tarea de reducción de costos debe ser continua y regular, además de organizada.

Existe el peligro de asignar responsabilidades siguiendo estrechamente las líneas funcionales de la organización. Contrariamente al control de costos, donde la responsabilidad se dirige a los individuos, la reducción de costos demanda una estrecha colaboración de dos ó más funciones, como: comercialización, ingeniería, fabricación, finanzas y otros grupos similares. Entonces poco práctico resulta asignar la responsabilidad para cumplir una reducción determinada en el costo del material directo, únicamente a un grupo de fabricación, cuando es sabido que Ingeniería debe confeccionar las especificaciones y controlar la cantidad y clase de material utilizado. Lo más atinado es asignar la responsabilidad, siguiendo las líneas de producción a un comité funcional, el cual estaría idealmente compuesto con el superintendente de fabricación, un ingeniero, un representante de costos y otro de ventas.

#### Forma de las propuestas de reducción de costos

Una vez que el programa se organiza y funciona adecuadamente, el Contador de Costos debe auditar y aprobar los ahorros denunciados, como también emitir

los correspondientes informes sobre el tema. Pero además, en muchas ocasiones, debe asumir el liderazgo para que el mismo tenga vigencia permanente y se conserve vigoroso y activo. Al actuar de esta manera se hace necesario el conocimiento profundo de las fuentes de donde fluyen las ideas en materia de reducción de costos.

El personal puede suministrar, a través de un sistema de sugerencias, la cosecha de ideas indispensables, las que normalmente son tratadas ó por una comisión de reducción de costos ó por un sector de procedimientos administrativos. También el área de compras puede organizar una comisión con un comprador, un ingeniero, un representante de fabricación y otro de costos, que reuniéndose frecuentemente puedan considerar la posibilidad de ahorros en: 1º) la compra en lugar de la fabricación; 2º) el empleo de materiales y partes compradas, nuevas, diferentes o más baratas. Especialmente las grandes compañías cuentan con una gran reserva potencial de ideas de reducción de costos en las actividades de investigación y laboratorios.

Cuando el objetivo fundamental de la Empresa es maximizar la ganancia sobre la inversión, una reducción en la misma puede ser tan fructífera como una reducción de costos. Por ejemplo, supongamos que una nueva técnica aplicada a equipos de fabricación posibilite obtener un aumento interesante de producción, con sólo introducir algunas modificaciones en vez de reemplazar el equipo, lo cual requeriría una inversión considerable, consiguiéndose de esta forma una reducción de costos real como los que afectan al material y a la mano de obra directa. Asimismo, las modificaciones en los términos de ventas y en la frecuencia de cobranzas contribuyen a reducir el capital circulante aplicado a créditos. En forma similar el control y mejoramiento del coeficiente de rotación de stocks, reduce la inversión en Bienes de Cambio.

#### Aplicación del presupuesto

La parte superior del cuadro 1 muestra, con importes en miles de pesos, un programa de reducción de costos señalando los diversos sectores de fabricación.

Si partimos de la base de una comisión compuesta con personal de ingeniería, fabricación, ventas y costos, responsable por la obtención de ahorros presupuestados, la experiencia nos señala que se deben conseguir ahorros a una tasa anual equivalente al cinco por ciento del costo anual de la producción. Una vez cumplidas, las reducciones de costos no son eternas y están influenciadas por los cambios en los diseños y los nuevos productos.

Cuando se completa un proyecto de reducción de costos, se calculan los ahorros en material y mano de obra directa, los que se trasladan a la base anual multiplicando la cantidad presupuestada para el año por el modelo, tipo o sección correspondiente. Los ahorros anuales, así determinados se informan luego en base mensual y acumulada, en porcentos de la producción anual presupuestada. De esta manera se expresan a la tasa anual los ahorros unitarios por reducciones de costos, multiplicándolos por el volumen empleado en el presupuesto de producción. Este procedimiento elimina la necesidad de ajustar a lo largo del año tanto los importes presupuestados de ahorro como su volumen correspondiente al observarse una variación del volumen de ventas respecto de lo presupuestado.

Las cifras reproducidas en la parte inferior del cuadro 1 son el resultado para un año de las cifras reales por sección contra las presupuestadas. Como el informe cubre el último mes del año fiscal, los resultados para el mes se muestran ya a la tasa anual para el año en cuestión y no necesitan ser convertidos.

Debe puntualizarse que las últimas dos columnas muestran el monto de proyectos abiertos ó en curso, sobre los cuales aún se está trabajando.

Como regla empírica se considera que la apertura de proyectos específicos debe ser igual a la mitad, al menos, del presupuesto anual de reducción.

#### Características de las reducciones permanentes de Costos

En los párrafos anteriores se ha indicado un método planeado de reducción de costos, desarrollándose algunos prerequisites de organización y las técnicas esenciales conexas. Finalmente se ha ejemplificado el presupuesto y su realización, poniéndose énfasis en un programa que debe abarcar a la empresa en su conjunto y con los atributos que le corresponden, es decir: deliberación, continuidad y creatividad. Por lo que un programa con posibilidades de éxito debe reunir las características siguientes:

- 1º) Debe organizarse, presupuestarse y prever la medición de los resultados.
- 2º) Debe ser fijada y aceptada la responsabilidad para el cumplimiento de las metas.
- 3º) Debe recibir apoyo de la Dirección.
- 4º) Debe aplicarse continuamente.
- 5º) Cada función debe tener su parte asignada y apoyarla activamente.
- 6º) El campo de aplicación debe extenderse más allá de la simple obtención de ahorros en material directo, mano de obra y gastos indirectos, para incluir otros factores que afectan el retorno sobre la inversión.

### EL METODO DE REDUCCION POR LA FUERZA

Tal como se ha demostrado en capítulos anteriores a la reducción de costos se llega a través de un programa ordenado y sistemático de investigación de todos los elementos que forman los costos y de las posibilidades de su disminución. A pesar que este tipo de programa requiere además de tiempo, una gran determinación de parte del personal involucrado para hallar y utilizar las oportunidades, es el único aplicable en las empresas bien dirigidas, siendo por otra parte, generalmente recomendado.

Existen ocasiones, sin embargo, en que la aplicación del cientifismo ortodoxo a la reducción de costos simplemente no funciona. El tiempo puede convertirse en un factor vital, por la única razón que las disponibilidades se agotarán antes que el empleo de cualquiera de los métodos pausados de reducción comiencen a rendir beneficios. Bajo tales condiciones operativas el Contador de Costos debe ser lo suficientemente realista como para reconocer que el tiempo es la esencia del problema y diseñar un programa para cumplir con el plazo dictado por la necesidad. El método científico puede aplicarse posteriormente, la prioridad la tiene la supervivencia de la empresa.

Otra posibilidad reside en la actitud de la supervisión, contra la cual puede suceder que ni el razonamiento ni la persuasión tengan resultado en el campo de la reducción. En tales casos se justifica tal vez la actitud de la dirección de la empresa en la aplicación del remedio heróico, lo que vulgarmente se resume en la expresión "cortar cabezas", ya que no queda otra alternativa para solucionar el problema y mediante la fuerza es posible deshacerse de los supervisores incompetentes y convencer a los restantes que la tarea de reducción de costos puede y debe ser realizada.

Posteriormente es posible implementar los detalles complementarios de las referidas tareas y con métodos menos astringentes.

En otros casos el temperamento y la política de la empresa, urgida por el tiempo y los problemas financieros, demandan un método más directo y positivo. En estas circunstancias desgraciadamente "el martillo reemplaza al cincel"(3) y aunque los resultados sean adecuados se obtienen en base a un elevado costo social y desprestigio para la empresa, de manera que su aplicación debe restringirse a situaciones que no admitan otra salida.

#### Significado del método

La reducción de costos mediante la fuerza es una fase del planeo de ganancias, que utiliza los servicios de contadores con más amplitud que en el sistema ortodoxo, poniendo el énfasis en el control, en su sentido más directo y vigoroso y estableciendo los límites de gastos que hará posible la obtención de la ganancia deseada, delegando luego la responsabilidad a la gerencia de línea a fin de hallar los medios y la forma de que los gastos permanezcan dentro de los límites permitidos.

Es obvio que la gerencia de cada departamento tratará de emplear las técnicas más refinadas para cumplir sus objetivos. El método de la fuerza generalmente busca resultados más rápidos aunque, la diferencia no sea tanto de técnica como de método, ya que en el método ortodoxo el interrogante reside en dónde y cuando pueden reducirse los costos. En contraposición aplicando el método de "Fuerza", los costos deben reducirse en un monto dado para un tiempo también dado. La segunda clave es: ¿Cómo hacerlo mejor?

Este método se puede aplicar con bases flexibles ó fijas. La primera se dirige a reducir el punto de equilibrio de la empresa e incrementar

CUADRO 1CALCULO DE LAS METAS DE COSTOS

En miles de \$.

DESCRIPCION	Año Actual	Meta de Año		Aumento, (Disminución)
		Base Actual	Meta	Sobre la base actual
VENTAS NETAS	30.768	34.100	35.800	(') 1.700
(Pérdida) ó Ganancia antes de Impuestos	(2.333)	(1.476)	2.400	3.876
Costos totales asignables ó presupuestados	33.101	35.576	33.400	(2.176)
Intereses y otras deducciones	496	496	475	(21)
Disponibles para gastos operativos, etc.	32.605	35.080	32.925	(2.155)
Gastado ó a gastarse en:				
Materiales	11.932	13.230	13.100	(130)
Mano de Obra directa	5.186	5.700	5.400	(300)
Gastos de Fabricación:				
Dep. de Producción	2.657	2.800	2.387	(413)
Dep. de Servicios	8.596	8.900	7.938	(962)
Gastos de Ventas	2.209	2.300	2.400	100
Gastos generales y Administrativos	2.025	2.150	1.700	(450)
TOTAL DE GASTOS	32.605	35.080	32.925	(2.155)

(') Incremento sobre la base actual debidos a aumentos de precios.

⊗ Estos totales son la síntesis de los detalles de gastos por departamento.

A menudo se pueden producir economías, por ejemplo, en los gastos de mantenimiento de propiedades cedidas en alquiler, aún los intereses no deben ser considerados irreductibles hasta no haberse probado todas las posibilidades de accionar sobre ellos.

Una vez fijadas las metas, tanto de los ingresos como de las deducciones no operativas, será posible determinar el monto total de los costos operativos asignables que incluyen los costos de mercaderías vendidas y los gastos administrativos generales y de ventas, a los que se agregan en ocasiones los gastos de investigación y desarrollo. El costo de las mercaderías vendidas deben ajustarse a los cambios en los niveles de existencias en caso de resultar significativas.

#### La asignación de responsabilidades

El procedimiento se basa en el establecimiento de un objetivo para los costos totales que comprenden la sumatoria de los costos de fabricación, administrativos, generales y de ventas, así como cualquier otro gasto operativo. La medida más crítica lo constituye la asignación de responsabilidades para el cumplimiento de las reducciones de los costos a los niveles resultantes, considerando la factibilidad del total a reducir, porque al colocarse mucha presión en un área por contraposición la opuesta se hallará demasiado liberada.

El primer paso es distribuir los costos del período precedente por departamento, tanto los directos como los indirectos e incluyendo los departamentos de ventas, administración e ingeniería. Además deben computarse las clases principales de materiales, mano de obra directa e indirecta y otros gastos. Los componentes fijos de los costos se ajustan en consecuencia con cambios en los precios y cantidades, sean éstas conocidas o previstas, ocurre lo mismo con los variables aunque adicional-

**Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS**

mente los últimos requieran otro ajuste por cambios pronosticados en volúmenes de producción. De esta forma se suministra la "base actual" de los costos futuros.

La diferencia entre la "base actual", tal como se explicó en el párrafo precedente, de los costos futuros y la meta de los costos operativos, nos está señalando el monto requerido de reducción de costos, el cual se prorratea a los diversos departamentos en proporción a su responsabilidad en el cumplimiento de la meta de ganancias de la empresa.

Esta constituye la parte más importante y dificultosa de la operación, ya que con este método, previo a la realización de cualquier estudio ó proyecto, es necesario establecer el monto en que se reducirán los costos.

En algunas ocasiones las metas de reducción simplemente se estiman en forma global. Por ejemplo se planteó el caso en una compañía (citado en la pag. 348 del boletín de la N.A.C.A. -Noviembre de 1953) donde se estimó que 350 empleados podían realizar satisfactoriamente la tarea de un departamento de producción, cuya dotación actual ascendía a 500. El siguiente paso fué comunicarle al Gerente de producción que debía deshacerse de 150 empleados, éste al ejecutar esa decisión se las compuso para desempeñarse en el futuro con el personal reducido.

Se presentan casos en que las reducciones son por definición puramente arbitrarias, como las que apuntan a reducir pérdidas por chatarra o material defectuoso en un porcentaje dado, o las que señalan para el diseño de productos una determinada disminución en el costo de los materiales. Estas metas pueden o no alcanzarse, e inclusive puede ocurrir que se excedan, pero proporcionan objetivos que se adjudican a la responsabilidad de los departamentos involucrados.

Será necesario preveer en ocasiones, incrementos en ciertas categorías de costos a fin de que otras se reduzcan en mayor proporción. El ejemplo más significativo es el incremento de los costos fijos proveniente de la adquisición de equipos nuevos o mejorados, a efectos de reducir la mano de obra y demás costos.

Los departamentos administrativos y de ventas, al igual que los de fabricación, deben ser partícipes de este esfuerzo de reducción, ya que en algunas compañías se observa una tendencia hacia la exageración en los gastos de las áreas referidas. Si particularizamos en el caso de ventas, es obvio que las asignaciones presupuestarias que le correspondan deben guardar relación con el volumen esperado de las mismas.

Cuando las metas necesarias de reducción han sido asignadas a los distintos responsables departamentales, las cifras se deducen de la "base actual" de los costos futuros, tal como se describiera con anterioridad, representando el remanente la nueva meta de costos. Estos cálculos deben ser realizados en detalle, incluyendo materiales, mano de obra y gastos, o si desea aún con una mayor minuciosidad. Es preferible, sin embargo, resumirlos luego en términos de costos totales distribuidos por departamentos y como los responsables son obligados a hallar la forma y medios de operar con los nuevos techos de costos, es también atinado que se los autorice para efectuar las reducciones donde crean conveniente. Por lo tanto los resultados obtenidos mediante la planificación son en definitiva un tope permitido para cada departamento ó si se prefiere una suma global para cada supervisión con responsabilidad en la reducción de costos.

#### El funcionamiento de los programas

La planificación de la reducción de costos debe ser llevada a cabo por el nivel máximo de la empresa y con el personal de apoyo que se crea

necesario. Aunque esta afirmación parecería colocarse en las antípodas de una buena práctica gerencial, bajo las condiciones de aplicación de estas medidas radicales sería prácticamente imposible obtener el acuerdo de los responsables departamentales para la ejecución de las mismas. Al tomar la iniciativa la gerencia está solamente estableciendo lo que debe esperarse de sus subordinados. Esta es la razón por la que el método es generalmente utilizado por compañías que se encuentren en dificultades financieras ó que hayan sufrido pérdidas durante un tiempo prudencial y, tratándose de una medida de emergencia, debe aplicarse en forma muy efectiva. Una vez determinadas las metas totales de los distintos departamentos, se está en la posición ideal para explicar la necesidad de los objetivos trazados a sus respectivos supervisores y de solicitarles, al mismo tiempo, su colaboración y esfuerzo a fin de que el programa resulte exitoso, ya que estas personas y sus subordinados son los encargados de arbitrar los medios para el cumplimiento de las metas fijadas.

Quando cada responsable departamental haya recibido su monto de gastos asignados en concordancia con el programa trazado, se le requiere la confección de su presupuesto normal, introduciendo las reducciones donde él considere adecuado pero cuidando de no sobrepasar su asignación total. En los casos en que no existe implementado un sistema presupuestario, el techo asignado a cada departamento cumple la función del presupuesto total de gastos cumpliéndose de esta forma el primer paso del control presupuestario. En estrecho contacto con las medidas anteriores debe prepararse el Plan de Cuentas para mostrar la responsabilidad de la organización en lo referente a la reducción de costos. Este constituye un prerequisite fundamental para el control de costos, aunque en la práctica muchas compañías lo hayan soslayado.

A menudo transcurrirá algún tiempo antes que se concreten las esperadas reducciones, hecho éste que se traduce en presupuestos mensuales o trimestrales. Queda al arbitrio de los supervisores departamentales distribuir sus asignaciones globales de gastos sobre los distintos conceptos de erogaciones y por ejemplo, los montos disponibles para supervisión de personal administrativo y mano de obra indirecta son los determinantes de la cantidad de empleados que pueden desempeñar esas categorías. Lo mismo puede decirse acerca de otros gastos que son pasibles de reducción ó eliminación.

Debemos partir de la base de que, en opinión de los supervisores, y en numerosas oportunidades, estas metas son de imposible cumplimiento. Esta situación tiene varias semejanzas con la enfrentada en el momento de contraerse matrimonio, ya que es común que la preparación de un presupuesto para planificar la forma en que dos personas se ajustarán a un sueldo, no arroje resultados positivos, observándose que no existen posibilidades para cubrir los gastos. Este es el momento donde se llega a la conclusión que muchos amigos viven con menores ingresos; entonces la solución resulta obvia: tirar al canasto los presupuestos y dar el gran paso. Lo anterior nos enseña que no hay nada como una limitación de ingresos para forzar la realización de economías. Además es necesario la introducción de un límite en el monto posible de reducción, ya que previamente se estableció que las metas deben ser realistas, aunque la presión provocada por un tope absoluto produzcan economías imposibles de obtener de otra forma.

Los presupuestos comparativos mensuales mostrarán los progresos realizados en los programas, señalando además a los supervisores que no dieron cumplimiento a los objetivos fijados. Para estos casos deberá posiblemente arbitrarse una asistencia especial, ó quizá proceder

a su reemplazo cuando se pruebe claramente su falta de capacidad o cooperación. Sin embargo es necesario puntualizar que el informe presupuestario muestra las fallas cuando ya el dinero ha sido gastado. Un control efectivo se manifiesta al tomar con antelación los pasos indispensables para evitar que un gasto tenga lugar a fin de suprimir los excesos, es decir que el énfasis debe ubicarse en la acción previa. Esto implica una cuidadosa observación y control de los ingresos de personal, despidos y demás tipos de compromisos en esta área. Los jefes de departamentos de producción deben asegurarse por ejemplo, que sus capataces están restringiendo sus gastos de acuerdo con los límites presupuestados, tales medidas son consideradas esenciales y conducen a minimizar los errores en los informes mensuales de cumplimiento.

#### Formas de aplicar la presión

Aunque la aplicación de este método será siempre un hecho desagradable, su diferencia con los métodos tradicionales radica sólo en el énfasis y en el grado. Lo anterior queda ilustrado perfectamente al reproducir las afirmaciones del artículo "Cost Reductions - Prescriptions for tomorrow's profit" de Alwyn M. Hastogenesis, publicado en el boletín de Enero de 1953 por la N.A.C.A.:

" A menudo resulta de gran ayuda la estimación y el establecimiento  
" de un objetivo para reducción de costos. Al comienzo del programa,  
" se puede fijar una meta para el primer año de operación en forma  
" conjunta como así para cada ejecutivo y supervisor que tenga res-  
" ponsabilidad en cualquier fase de las distintas clases de costos.  
" Al fijar las metas es necesaria una cuidadosa evaluación, ya que  
" algunos costos son pasibles de reducciones substanciales, mientras  
" que otros pueden resultar casi intocables. Al principio es difícil-  
" toso determinar el potencial de reducción contenido en las diver-

"sas clases o grupo de costos, para ello es imprescindible poseer una deducción y razonamientos muy agudos, no pudiendo exigírsele al supervisor responsable el cumplimiento demasiado exacto de la reducción que se intenta. Pero aún en caso de lograrse o no (también podría sobrepasarse), es deseable la fijación de un objetivo y normalmente producirá mayores ahorros que de cualquier otro modo."

En el párrafo citado, el método de ligera presión, que podríamos llamar tradicional, ofrece un marcado contraste con el que podríamos denominar de fuerte presión. El primero es generalmente usado por compañías rentables, deseosas de mejorar su posición futura ó de hacer frente a amenazas previstas en relación con la competencia ó de condiciones económicas adversas. Por el contrario el último método será aplicable a las compañías que en la actualidad sufren pérdidas ó tienen aguda escasez de fondos, es decir que es un instrumento de la necesidad, aunque puede resultar el más efectivo.

Existen varios grados posibles en el empleo de una combinación de los dos métodos, Estas variaciones se conectan con : 1) Monto de los objetivos de reducciones de costos, 2) tiempo asignado para el cumplimiento de los objetivos, 3) presión empleada para el logro total de los mismos. Es decir que el programa se regula en consideración con la urgencia de la situación.

## INFLUENCIA DE LA DEPARTAMENTALIZACION EN LA DISMINUCION DE LOS COSTOS

Este tema nos interna de lleno en los problemas de control y reducción de costos, colocando el mayor énfasis en la necesidad de departamentalizar especialmente con propósitos de costos, para alcanzar los resultados deseados. Habrá que definir primero qué son resultados deseados. Quizá realizando un símil podamos comparar los esfuerzos para controlar y reducir costos con el arte de guiar un automóvil en un camino cubierto de hielo. (4) La mayoría de los conductores saben que frenar demasiado bruscamente hará que el auto patine, al igual que si se lo quisiera acelerar en forma repentina. En la reducción de costos, una restricción abrupta es factible que conduzca a la empresa a una patinada sin control con tanta rapidez como el gasto excesivo. Es decir que la dirección debe saber cuando y por qué lapso deben aplicarse los frenos a los gastos y también el momento oportuno para aumentarlos con el objetivo de mantener la operación en la senda de ganancias. Por ejemplo si se eliminara un gasto mensual de \$ 100.000.- originado por trabajos defectuosos mediante la instalación de un control que nos cuesta mensualmente \$ 150.000.- es indudable que se ha restringido un ítem de gastos de resultados de un desproporcionado aumento en otro. Por consiguiente el Contador debe puntualizar a la dirección que la ley de los retornos decrecientes se aplica tanto a los programas de reducción de costos como a los esfuerzos de ventas.-

### Inadecuación de los costos por Plantas

Supongamos que partimos de un típico Código de Cuentas de fabricación que cubra las operaciones mensuales de la Planta como un todo. En el cuadro 1 se clasifican las operaciones de fábrica de acuerdo con sus cuentas naturales de gastos, las que pueden comprender, pongamos por caso 50 ítems si se desea dar un detalle completo.

comienzo de esta tarea.

Esto se ilustra adecuadamente en los casos de empresas manufactureras cuyas experiencias se está tratando de reflejar en estas líneas. En el cuadro N° 2 se reproduce la lista de departamentos que se pueden considerar indispensables, delineados sobre una base funcional y aplicables al organigrama de supervisión. Luego de establecer estos departamentos, el próximo paso es la fijación de la información necesaria de planta para la distribución de mano de obra y el suministro y consumo de materiales. Este es un elemento importante ya que, sin información exacta en la fuente, los datos contables resultarán seguramente inexactos. Por lo tanto es fundamental suplementar las bases de segregación de costos mediante la precisa definición de las cuentas de gastos y la emisión de instrucciones en un lenguaje fácilmente accesibles para la gente de fábrica. El cuadro N° 3 es un ejemplo de emisión de procedimientos para este tipo de programa.

Las reglas y definiciones deben ser acordadas de manera de ensamblarlas con el concepto gerencial de la organización. Es posible que podamos cargar el salario del capataz al departamento de su superior jerárquico, en lugar del suyo propio, sobre la base de que el superior que controla el sueldo del capataz debe ser cargado con el mismo. Al aplicarse a los costos de producción, se deberá realizar un ajuste para debitar individualmente esos sueldos al departamento correspondiente a través de una distribución ó mediante el cargo específico.

### Medición e Informes

Luego de establecer las respectivas cuentas departamentales y de gastos se deben determinar las bases de medida de los rendimientos para cada sector. Es muy necesario contar con una base adecuada de medición de costos. Generalmente no es un asunto que se resuelva seleccionando simplemente una regla de

medición para un caso y pretender luego aplicarla a las demás, ya que se corre el peligro de adicionar cantidades heterogéneas. A menudo los departamentos de producción utilizan la medición del trabajo basado en la unidad de Bedeaux, la cual es una medida de la producción humana y puede compararse con las horas de caballo-vapor en una máquina. Es la cantidad aproximada de trabajo que realizará normalmente un hombre en un minuto a una velocidad y producción de energía también normales, luego de descontarse una asignación por fatiga y descanso. El trabajador con eficiencia promedio podrá producir alrededor de 60 de estas unidades en una hora, mientras que el menos eficiente estará alrededor de los 40 y uno muy experimentado realizará de 70 a 80 unidades por hora. En condiciones particulares el uso de estas medidas de producción proveen un excelente medio para registrar el rendimiento de los departamentos productivos.

Esta unidad de estudio de tiempo, aunque presenta buenos resultados en la medición de las operaciones directas, no es aplicable a los casos de ciertos departamentos indirectos y de servicio. Si se utiliza una flota de camiones para el transporte entre diferentes plantas, la unidad de medición más satisfactoria resulta camión-tonelada-kilómetro a fin de medir la eficiencia operativa del referido departamento. Para el caso particular de Expedición la base de medición será tal vez las unidades de productos despachados durante el mes, para el sector de Sueldos y Jornales la cantidad de recibos emitidos durante el mes, en fabricación de herramientas y otros similares, los índices de rendimiento están constituidos por las horas productivas.

Existen varios métodos para fijar presupuestos y puede suceder que la meta sea inalcanzable ó unicamente aplicable a condiciones ideales, ó por el contrario que sea normalmente sobrepasada. Para este caso consideremos

EJEMPLO DE DESCRIPCIONES DE CUENTAS E INFORMES

IV Cuentas de mano de obra indirecta

Mano de Obra indirecta de producción - Cuenta 13

Esta cuenta será solamente usada en los departamentos de producción para imputar el personal tanto jornalizado como mensualizado. El código de cuentas departamental contiene los departamentos a los cuales se aplica. La cuenta 13 se debitará por toda la mano de obra indirecta ó no productiva, que no pueda ser clasificada específicamente como otro tipo de mano de obra ó tareas, tales como los Nros. 2,3,5,7, etc.

Es necesario cuidar la exactitud de la distinción entre las variaciones de mano de obra directa e indirecta de producción. Por ejemplo, las tareas de limpieza junto a las áreas de trabajo en los departamentos de producción se debitan a la cuenta 5; sin embargo, los trabajos varios de limpieza se imputan a la cuenta 13 (Ejemplo 13 - 702). Algunos ejemplos de los cargos a la cuenta 13 son:

1. Trabajos varios de limpieza, tales como el barrido de pasillos, etc., cuando no lo realiza el Departamento de Limpieza. (El departamento de Limpieza usa la cuenta 48).
2. El movimiento de guías, partes, materiales, etc., cuando no se refieran a tareas de producción, especiales, herramental ó mantenimiento.
3. Encargados de los departamentos de producción.

Mano de Obra de Servicios Generales - Cuenta 14

Esta cuenta se utilizará para todo el personal jornalizado pertenecientes a los departamentos indirectos y de servicios de la Planta, cubriendo la mano de obra no identificable con una cuenta determinada ó tarea especial. De la misma forma que la cuenta 13 se aplica a informar la mano de obra indirecta de los departamentos de Producción, la cuenta 14 se aplica a los departamentos indirectos y de Servicios. A continuación se reproducen algunos ejemplos de cargos a la cuenta 14:

1. Inspectores (14 - 772)
2. Manipuleo de acero en el depósito (14 - 751)
3. Manipuleo de materiales (14 - 753)
4. Encargados en todos los departamentos indirectos y de Servicio.

Cuadro N° 3.

trario se espera de cada supervisor el cumplimiento razonable del total presupuestado ó en su defecto una explicación aceptable de las circunstancias que lo impidieron.

#### Dificultades para evaluar los resultados

Resulta tan difícil medir el éxito del plan como desarrollarlo, ya que aún no se ha encontrado un método recomendable. Lo más atinado parece ser evaluar en cada caso el problema e informar a renglón seguido los cambios operados en las cuotas de gastos, así como las comparaciones con los períodos anteriores y los casos específicos que se presentan de ahorros y control de costos. La experiencia nos señala que la mejor ilustración sobre ahorros en costos se hallará en los mismos informes departamentales de costos. El cumplimiento del presupuesto, establecido de común acuerdo entre los departamentos de Costos, Ingeniería Industrial y el correspondiente supervisor, constituye el punto fundamental del sistema. En otras palabras, si fijamos una meta o presupuesto particular para una sección y el mismo se cumple, se puede asumir que estamos obteniendo los resultados deseados. Es posible que surjan diferencias de opiniones en punto a responsabilidades ó con la frecuencia de los gastos en determinadas circunstancias. Quizás los hombres que realizan el control de costos sean un poco como los hacedores de lluvias, ya que si llueve sus críticos dirán que tal eventualidad se hubiera producido de cualquier manera.

#### Funcionamiento de la Reducción de Costos

Se ha observado que la aplicación de la reducción y el control de costos son armas muy convincentes, si no veamos un ejemplo, supongamos que se suministre nafta a todos los vehículos de la empresa a través de un sólo surtidor y que nadie se interese por una registración detallada de los consumos y de la merma. Cuando se intente departamentalizarlos no faltará quien señale la imposibilidad de registrar todo el combustible

utilizado, sin embargo es posible debitar el total de la nafta remitida mensualmente al Departamento Almacenes y acreditarlo por todo los consumos de los demás sobre la base de registraciones. En el Boletín de la N.A.C.A. de Noviembre de 1953 (4) se cita un caso en que el supervisor continuó protestando por lo que él consideraba un cargo excesivo, alegando que la nafta era retirada durante la noche. Luego de considerar un descuento por merma y evaporación, se observó que aquella creció desproporcionadamente por lo que se inició una investigación que permitió descubrir que el tanque de gasolina tenía una filtración. Parecería que un asunto tan simple se podría haber descubierto de alguna otra manera, sin embargo, lo más corriente es que fallen los demás tipos de percepción y que la pérdida continúe hasta que intervenga el Contador de Costos.

Otro incidente, citado en el artículo de referencia ocurrió en el Departamento de Herramientas y también ilustra el interés de los supervisores en un presupuesto. Cuando una máquina se descompuso el supervisor llamó al Departamento de Mantenimiento al cual envió un mecánico para revisarla, determinando la necesidad de un nuevo embrague. Luego del arribo del mismo, cuyo costo ascendía a \$ 1.800.- y conociendo el supervisor que esta reparación le sería debitada, examinó la pieza reemplazada y con la colaboración de los mecánicos descubrió que el único problema radicaba en el cambio de unos pocos pernos que fueron fabricados allí mismo en alrededor de 30 minutos... El resultado neto fué que el costo de la reparación ascendió a \$ 750, cuando pudo haber costado arriba de \$ 2.100. Es indudable que si no hubiera estado en uso un sistema que inculcara al personal una conciencia de costos, el nuevo embrague se habría instalado y el viejo seguramente habría sido descartado.

El sistema fijado para facturar las transferencias entre plantas consistió en un juego de facturas con 7 copias. Posteriormente se llegó a la conclusión

que el sistema podría ser considerablemente simplificado y el número de las copias se redujo a tres. La facturista continuó utilizando los formularios disponibles y cuando retiraba un juego completo simplemente descartaba cuatro copias, ya que el diseño del juego hizo impracticable el empleo de todas ellas. Nadie se preocupó demasiado por la pérdida de las copias extras que habían sido impresas y cargados a gastos ya que el ahorro de costo del nuevo sistema lo compensaba ampliamente. Sin embargo, al verificar el costo departamental del Departamento Contaduría se observó que la orden de impresión, a la cual ordinariamente no se le hubiera dado importancia, aún contenía el pedido por un juego de siete copias y que el empleado encargado de suministros se limitaba a reordenarlos sin asegurarse, previamente, si el formulario estaba en uso. Al reducir el juego a tres copias se consiguió una considerable reducción en el costo de los suministros cargados al Departamento Contaduría. (op.citada pág. 357).

Hasta no emplear realmente un sistema presupuestario, generalmente se piensa que cada sector se maneja con el más bajo costo posible. Sin embargo es sorprendente el enorme interés que se aplica al costo de los suministros, a las horas extras ó a los costos de oficinas, cuando se sabe positivamente que el responsable será llamado para dar las explicaciones en caso de incumplimiento del presupuesto.

#### Complejidad en la Administración del Plan

Como sub-producto del plan se obtiene una mejora substancial en las registraciones contables, derivado de una información más cuidadosa en mano de obra y suministros por parte de cada supervisor. Cualquier explicación será incompleta sino quedan expresadas los peligros y desventajas que se puedan derivar en la aplicación de un plan de esta naturaleza, excepto que se haya llegado a la perfección, hecho improbable en las presentes circunstancias.

Es muy común que se origine una batalla de talentos e inventiva entre los supervisores y el personal encargado del control a nivel de empresa, si no se introducen previamente medidas correctivas, ya que con bastante asiduidad los supervisores prefieren la aplicación de tecnicismos y argucias con el fin de evitar que sus sectores sufran cargos susceptibles de convertir en deficiente la ejecución presupuestaria.

Tales circunstancias se presentan en los siguientes casos:

1. Cuando no se registran las pérdidas por chatarra, porque el capataz simplemente arroja el material estropeado a la pila de chatarra.
2. Se informan incorrectamente las cantidades producidas a fin de mostrar mayor producción que la real.
3. Cuando las campañas de reducciones de costos influyen para una revisión prematura de los standards, tanto para materiales como para mano de obra, a causa de un exagerado celo de parte de la persona responsable de la reducción de costos.
4. Se debita deliberadamente mano de obra a otro departamento a fin de dirigir los cargos a otros centros de costos.
5. Cuando los supervisores consideran que al imputar la totalidad de su mano de obra disponible a las órdenes de producción habrán eliminado de raíz su tiempo perdido, sin darse cuenta que al proceder de esta manera se incrementa el costo de la mano de obra directa por unidad, ubicándola por sobre el standard. Por otra parte y tomando el problema desde el punto de vista presupuestario, sus realizaciones son totalmente nulas. Además de distorsionar los costos las prácticas anteriores pueden contribuir a la aparición de mermas de existencias y afectar consecuentemente la valuación del balance.

El primer factor a considerar en una operación exitosa de control de costos es su administración adecuada. Muy a menudo los sistemas conta-

tables y de control fracasan a causa de haberse soslayado la importancia de la administración. A raíz de esto es muy factible que tanto el hombre de sistemas como el contador, reciban críticas por pretendidas fallas de diseño que no son tales, sino consideraciones que deben ser tomados en cuenta si se pretende vender la administración del plan. El Contador a cargo del mismo debe luchar constantemente para hacer que los participantes, sus superiores inmediatos, así como los gerentes y superintendentes de fábrica, lleguen a la conclusión que éste es su plan ó su herramienta y no la del Contador.

También concierne a la administración el hacer que el plan de control y reducción de costos sea plenamente comprendido por los participantes. A tal efecto es necesario que todás las instrucciones y explicaciones referentes a las cuentas de gastos se emitan por escrito en un formulario. El interés en el mismo debe ser estimulado mediante frecuentes visitas a los supervisores. Es de fundamental importancia mantener la confianza de todas las personas involucradas ya que muy a menudo la gente de fábrica desconfía del contador por la única y exclusiva razón de no comprender adecuadamente sus términos. Es fácil asumir que los términos, fijos, variables, promedios móviles, son comprendidos por todo el mundo en su significación total pero puede ocurrir que esos términos resulten tan vagos a los hombres de fábrica como los que ellos emplean lo son para los Contadores.

Sería ideal concluir este capítulo afirmando que la dirección departamentalizada de los costos es una meta que se consigue siguiendo simplemente principios y políticas perfectamente desarrolladas. Pero en realidad cada negocio es un caso especial y la introducción del control departamentalizado en cualquier empresa crea problemas específicos para los cuales no es posible anticipar solución alguna. Como principio general podría decirse que la administración del presupuesto debe dar dos pasos

## EL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA DE REDUCCION

Como es sabido el control presupuestario constituye una herramienta de dirección empleado para planear, implementar y controlar todas las operaciones que realiza la empresa. Establece las metas predeterminadas y prevee las bases para medir los resultados reales en comparación con la meta presupuestada. Hace posible entrever la necesidad de modificaciones en los planes previos, sin la obligatoriedad de esperar el balance. En este sentido comprende todos los demás planes de control y se relaciona con ellos en la misma forma que el presupuesto maestro de la empresa con los presupuestos individuales ó particulares.

Es decir que al fijar el escenario provee las herramientas para la reducción de costos.

El control presupuestario tiende a suavizar los problemas emergentes de la organización, ya que la falta de coordinación de las actividades de la empresa frecuentemente se traduce en errores que inciden en el resultado en el corto plazo. En ocasiones, existe una tendencia a que un departamento dirigido por una personalidad agresiva domine la actividad de la compañía en detrimento de las funciones de los restantes sectores. Tales personas se ocupan exclusivamente de su propio lucimiento sin interesarles el efecto de su ambición en el éxito ulterior del negocio.

El control presupuestario, administrado por un director de presupuesto y con el apoyo incondicional del presidente de la empresa, desempeña adecuadamente la función de nivelador de personalidades y relega a su debido lugar la influencia de cada ejecutivo y su posición, así como su radio de acción no queda librada al azar, sino que es fijada a priori. De esta manera cada uno debe dedicar sus mejores esfuerzos al cumplimiento de la parte que le corresponde en el programa conjunto.

### Comparaciones basadas en standards

Cualquier tipo de empresa, utilice ó no las bases del control presupuestario, generalmente trata de comparar los resultados reales contra los presupuestados o en su defecto los correspondientes a algún período anterior. Donde no se ha instalado un sistema de control presupuestario, las únicas cifras disponibles para la comparación son las correspondientes al año anterior. Aunque este tipo de comparación es mejor que nada es todo lo que se puede decir de esta práctica, ya que las cifras de años anteriores se basan en condiciones, tanto internas como externas, que se presentaron durante esos momentos y que probablemente no vuelvan a reproducirse. Para el presente, es decir que numerosos elementos componentes de las cifras referidas son el resultado de condiciones que han cambiado.

Al respecto se observa que los proveedores, clientes o competidores dejan los negocios, las cuentas pasan de un vendedor a otro y tanto los precios como los productos cambian. En resumen la posibilidad de cambios existen siempre en todas las circunstancias que conforman una determinada situación.

Conviene recordar qué en contra de la simple comparación del presente con el pasado existen tres argumentos fundamentales:

- 1º) La comparación de parciales alterados resulta escasamente útil, ya que se realiza mediante un juego de condiciones enteramente diferentes, a los cuales debe agregarse la inflación.
- 2º) La compilación de las cifras de años anteriores se traduce en una tarea sumamente complicada al emplearse la clasificación actual de cuentas. Se se buscan por lo menos cantidades homogéneas, debe tratarse de reclasificar las cifras anteriores, tomando en consi-

deración no solamente los cambios que han ocurrido, sino el reordenamiento de la información que se requiere en las condiciones actuales.

- 3) Los registros de años anteriores pueden no presentar una eficiencia satisfactoria y nada hay que los señale para su utilización como standards de comparación, ya que éstos deben ser elaborados independientemente y sin su ayuda no es posible realizar en forma efectiva ni el control presupuestario ni el respectivo programa de reducción de costos.

#### Revisión de la información y de los Planes de Cuentas

La condición sine-qua-non del control presupuestario reside en la adecuada clasificación de las cuentas, considerando la agrupación de la información de acuerdo con los datos requeridos para la presentación de informes a la dirección de la empresa. A menudo los planes de cuentas se han desarrollado como respuesta a las necesidades de crecimiento gradual sin el suministro, por lo tanto, de un arreglo ordenado de cuentas y tornando en buena medida dificultosa la tarea de compilar cifras para su ulterior presentación.

Un plan de cuentas ajustado a las necesidades de cada empresa, permitirá que el departamento de Contaduría ensamble los hechos, no solamente con facilidad, sino de forma que las transacciones se revelan en su verdadera luz. Por lo general la historia de una clasificación de cuentas inadecuada contiene las causas originarias, porque normalmente al confeccionarse un plan de cuentas se tienen en cuenta las necesidades y aspiraciones de la compañía. Luego es probable que al crecer y ampliar sus operaciones en forma considerable se produzcan las primeras complicaciones, aunque también pueden ser la consecuencia de la compra de activos adicionales ó del mejoramiento de los métodos contables.

Sucede que la situación descrita conduce a la introducción de una serie de modificaciones y agregados al plan de cuentas primitivo que lo desnaturalizan y complican, haciendo que su parecido con el plan original sea poco

más que casual. Además la frecuencia y cantidad de cambios hace necesario someter todos los documentos de un asiento diario a un supervisor contable a fin de que éste determine su adecuada imputación. Sin embargo, los hechos que modificaron la estructura del plan de cuentas, no serán de utilidad desde el punto de vista de control presupuestario, ya que éste ha probado fehacientemente su complejidad y elevado costo operacional, además de constituirse como una permanente fuente de errores.

Por lo tanto, tal como se demostró, necesita ser actualizado y rediseñado a fin de incorporarle los modernos métodos de clasificación de la información contable basada en adecuados principios de dirección.

Es necesario aclarar, que los informes en sí mismos no significan una panacea por el sólo hecho de ser emitidos, ya que frecuentemente se crearon con la finalidad de satisfacer la curiosidad de las personas que los originaron con el empleo de considerable cantidad de mano de obra, cuando realmente nadie podría conocer los fines de su utilización ulterior. De esta forma, comienzan a crecer de manera alarmante, inorgánicamente, sin constituir parte en plan alguno que al menos señale su necesidad; hasta que llega el momento en que el ciclo comienza a recorrer la curva descendente. Llegado este punto se produce la reacción contraria: los informes se eliminan sin ninguna razón y al solo efecto de suprimir gastos, cuando es inegable que en muchas ocasiones proporcionan datos que, usados convenientemente, permitirían ahorrar varias veces el costo de su preparación.

Este ciclo demuestra que la estructura de la información no se planifica debidamente, o que se lo hace en forma impropia, ya que si se fijaran en bases sólidas incluyendo solamente la información justificada, podrían emplearse con prescindencia de la situación económica tanto interna como externa.

Los informes requeridos para cualquier momento y situación sirven dos propósitos fundamentales. El primero de estos es suministrar al primer nivel de la empresa, es decir, a los "Hacedores de Políticas", los datos necesarios para formular con propiedad las políticas aplicables a las operaciones en sus respectivas jurisdicciones y por otro lado a las cabezas departamentales ubicadas en el siguiente nivel jerárquico, permitiéndoles de esta manera dirigir sus sectores apropiadamente. El segundo propósito posibilita a la dirección de la empresa el conocimiento del grado de rendimiento alcanzado, a través de la medición de los resultados obtenidos. En ambos casos, quienes estén a cargo de una división o departamento así como los directivos de quienes ellos dependen, necesitan imprescindiblemente una base objetiva para medir lo realizado, la que debe ser conocida y comprendida por todos.

Este es el momento en que podemos dirigir nuestra atención al presupuesto como medio de reducción de costos. Aunque debemos reconocer que son básicamente técnicas contables diseñadas para controlar los costos a través de la gente, su impacto es sentido por toda la organización de la empresa y es traído continuamente a colación cuando alguien trata de determinar, planear o implementar una política ó práctica de organización. Si consideramos que algunos presupuestos sectoriales como los de publicidad, ventas y administración pueden resultar relativamente fáciles de controlar, a causa de estar compuestos por una sumatoria de items de gastos, podremos enfocar entonces los complicados presupuestos de gastos de fabricación en cuya mecánica interviene la eficiencia.

Una serie de puntos significativos pueden brindar, mediante la utilización del control presupuestario, la reducción máxima de costos en materia de fabricación. Es indudable que el primer factor que debe señalarse es

el de la mano de obra y la consiguiente aplicación del sistema standard para medir la eficiencia con que se desempeña en los distintos departamentos de la empresa, ya que constituye la herramienta de control por excelencia de las operaciones de una planta. Un segundo factor lo constituyen los incentivos, inteligentemente establecidos, sobre una combinación de producción y eficiencia. Se puede aseverar que cuando en una planta la dirección y el personal se respetan mutuamente y al mismo tiempo ambos se interesan en operarla económicamente, es posible afirmar que ha sido dado el paso principal hacia un control presupuestario efectivo. De ahí que compartir ahorro resultante del uso de materiales y servicios sobre los cuales las personas tienen control, total ó parcial, es una excelente manera de inspirar el interés colectivo. En esta fase los dividendos de un buen plan de incentivos, si se administran sabiamente, se hallarán en la simplificación de la programación en proporción directa con la mejora en calidad y cantidad, en la reducción al mínimo de las descomposuras de maquinarias y en la transformación que se opera en la cooperación del personal.

#### Reducción de costos indirectos a través de la standarización

Con la standarización de la mano de obra, normalmente se acompaña un análisis completo de los costos indirectos, en razón de que las reducciones esperadas o posibles en el monto de gastos de fabricación se traducen en menores gastos por unidad. Esta tarea comprende un estudio completo de la organización como así también de la función realizada por cada individuo incluida como mano de obra indirecta, definiéndose total y objetivamente las zonas indispensables en la organización funcional planeada.

Una vez analizados los departamentos indirectos en la estructura de fabricación y llevadas las operaciones respectivas a su máximo grado de economicidad, será posible establecer standards recurriendo al mismo esquema

aplicado en el caso de fabricación con la particularidad de que cada una de las varias cuentas de gastos se presupuestan en términos de los factores de producción a los cuales se hallen más estrechamente referidos, siempre y cuando la producción tenga alguna incidencia en los gastos indirectos; tal el caso de los semivARIABLES o semifijos.

Conjuntamente con el estudio destinados reducir costos indirectos, será realizado un análisis del flujo de formularios a través de la planta. Cada formulario debe ser cuidadosamente revisado a fin de determinar la función que cumple, el tiempo que insume su preparación, su costo en término de unidades, su aplicación actual, disposición final y sus probables simplificaciones o la posibilidad de su eliminación. que en numerosas ocasiones significa una agradable sorpresa. La ruta seguida por cada formulario se presenta a menudo con suma claridad a través de un gráfico, el que además tiene la ventaja de enfatizar las marchas y contramarchas posibilitando de esta manera la revelación de ahorros potenciales a través de la aceleración del trabajo y la supresión de tareas innecesarias.

Para la empresa moderna es impostergable reducir las operaciones indirectas a las funciones que resultan esenciales en relación a su actividad, sobretodo considerando que la forma óptima de crecimiento no consiste en aumentar sistemáticamente los precios sino en producir a costos más razonables; por lo tanto deben segregarse los formularios superfluos como así también las funciones y títulos que se contradigan con la organización planeada. Lo anterior debe formar parte de adecuados procedimientos standards para la fijación de cuotas, de gastos de fabricación que ulteriormente se transformarán en costos presupuestados aplicados al control de los costos indirectos reales. Como se puede observar los costos indirectos se controlan mediante la utilización de presupuestos en la misma forma que los costos de materiales y mano de obra directa, los cuales además se les podría aplicar comple-

mentariamente el sistema de incentivos. En ocasiones también resulta interesante la determinación del costo de las operaciones indirectas a través de la medición de cada operación individual en términos de horas comparándolas con las necesarias para fabricar un producto.

En este punto es necesario mencionar dos fuentes posibles de reducciones en gran escala de costos de plantas, ellos son: control de producción y mantenimiento "preventivo". Este último materializado en una periódica inspección de la maquinaria y equipo, verificando su correcto funcionamiento, realizando las reparaciones antes de que ocurra un desperfecto, conservando limpio el equipo y lubricado como corresponde. La importancia fundamental de este sistema radica en la eliminación de las paradas de planta y los "cuellos de botella" que encarecen ostensiblemente los costos, principalmente cuando tienen su origen en reparaciones imprevistas.

Como corolario resulta indispensable aclarar que ningún plan de reducción de costos es efectivo, aún empleando las herramientas que brinda el control presupuestario, a menos que exista la voluntad de llevarlo a cabo con el mismo ahinco e intensidad que cuando se lo confeccionó e involucrándose a todo el personal que tuvo que ver con su elaboración, en su control posterior.

#### Ventajas del control presupuestario para reducir costos

La contribución del control presupuestario en la reducción de costos, puede sintetizarse como sigue:

1. Previene el despilfarro, ya que regula el gasto de dinero para un propósito definido y de acuerdo con objetivos establecidos por la dirección de la empresa.

2. Coloca en el lugar adecuado la responsabilidad de cada función.
3. Realiza la coordinación, obligando a todos los departamentos de una empresa a cooperar para alcanzar el resultado fijado por el presupuesto.
4. Presenta en cifras frías el juicio más acertado de la actuación de los directivos comprometidos en la realización de un objetivo definido, previniendo así contra el optimismo indebido que a menudo conduce a la sobreexpansión.
5. Actúa como válvula de seguridad para la dirección, indicando las variaciones entre resultados estimados y reales, mostrando cuando proceder cautamente o por el contrario, la posibilidad de ampliación de los negocios.
6. Constituye la herramienta por excelencia para conservar los recursos de la empresa, ya que regula el gasto de dinero dentro de los límites del ingreso.
7. Es insustituible en la determinación del efecto de las políticas de ventas, producción y finanzas.
8. Obliga a que la dirección estudie continuamente sus productos, mercados, métodos y servicios prestados, descubriendo de esta manera formas y medios para engrandecer la empresa.
9. Obliga a la dirección al planeamiento y estudio para la utilización más económica de la mano de obra, materiales y gastos.
10. Fija un blanco al cual disparar proveyendo un calibre para medir la exactitud del tiro. Además es una prueba de la habilidad de la dirección para hacer que las cosas ocurran de acuerdo con un plan bien ordenado. (5)
11. Conduce al propio fortalecimiento de la gerencia con registros adecuados de contabilidad, financieros y de costos.

Por otro lado tiene las siguientes ventajas desde el punto de vista financiero :

1. Influye acentuadamente en el uso más económico del capital de trabajo, ya que se planifica utilizar al máximo las instalaciones fabriles y los activos circulantes.
2. Es el único medio de determinar cuando y por qué monto será necesario obtener préstamos.

## VULNERABILIDAD DE LOS METODOS CONVENCIONALES DE COSTOS

A la dirección de la empresa, acosada actualmente por la cada vez más estrecha relación costos-precios, sólo le restan dos alternativas: 1) Aumentar los precios de venta y/o 2) Reducir los costos. El primer recurso parecería ser la manera más simple de resolver el dilema, pero en realidad sólo en oportunidades constituye la solución satisfactoria, por el contrario a menudo forma la parte fundamental del problema a causa de que los precios, costos y volúmenes están tan interrelacionados que cualquier tipo de cambio que se introduzca o que afecte alguno de ellos produce una reacción en cadena que conmueve a los demás.

Es indudable que <sup>de</sup> los dos cursos de acción citados el más difícil de conseguir es la reducción de costos, pero a pesar de la ardua tarea a emprender, es la única solución definitiva en el largo plazo. Es en este punto donde la profesión contable tiene la oportunidad de rendir invalorable servicios a la dirección en la toma de decisiones a través de los programas o metas futuras de costos y encarando con el mayor énfasis la dirección del área de resultados de la empresa, tarea para la que se halla ampliamente capacitada.

En sus informes el contador debe llenar dos objetivos fundamentales: a) Como historiador financiero de la compañía, contendrán la rendición de cuentas de lo actuado. b) Como miembro del equipo de dirección, debe suministrar la información pertinente y en el tiempo adecuado para aplicarse al control y a la toma de decisiones. Necesariamente uno de estos dos objetivos debe seleccionarse al comienzo considerando que la utilización de los datos contables están limitados al propósito para los cuales fueron obtenidos.

Si se parte de la base que la información es diferente si se confecciona con propósitos de publicación interna o externa, va de suyo que los datos respectivos también provendrán de fuentes distintas. De tal manera se puede

asegurar que los costos históricos elaborados con los procedimientos convencionales y con el fin de llenar los requisitos de información externa, no pueden en forma razonable utilizarse en el control y la toma de decisiones, tal como se demuestra al examinar los elementos esenciales de un programa de reducción de costos y el empleo de las técnicas de costeo por absorción en la forma que comunmente se aplica.

La reducción de costos va más allá que un simple control, ya que implica en esencia un esfuerzo continuo cuyo destino es la disminución de costos, cualquiera sea el nivel que hayan alcanzado. El control de costos fija una medida de rendimientos bajo ciertas y determinadas circunstancias que se esperan prevalecerán durante un período, por el contrario al adoptarse el sistema de reducción de costos se fijan metas determinadas en base a una eficiencia posible solamente en condiciones perfectas y por lo tanto de cumplimiento muy incierto, ya que el hecho de aceptar "las circunstancias que se esperan van a prevalecer", debilita en forma definitiva un programa de esta índole.

Nos referiremos exclusivamente a los costos fijos a fin de realizar la tarea de análisis, sabiendo que los costos que varían con el volumen son relativamente fáciles de minimizar, asumiendo que normalmente se les aplican medidas adecuadas para mantenerlos en el nivel más bajo posible. Justamente son los costos fijos los que presentan un desafío para estas medidas y por coincidencia en esta misma área los procedimientos de información son generalmente deficientes.

A tal fin son necesarios una serie de requisitos imprescindibles en un programa de esta naturaleza que como mínimo son los siguientes:

- 1) Un plan de cuentas "personalizado" que se estructure teniendo en cuenta la organización de la empresa y que asigne claramente la

responsabilidad por los costos incurridos.

- 2) El establecimiento de costos predeterminados en base a rendimientos cercanos al ideal.
- 3) Información en tiempo incluyendo el análisis de las diferencias entre costos predeterminados y reales, que puntualice la responsabilidad por las variaciones.
- 4) Medidas correctivas que se estiman necesarias a fin de prevenir las recurrencias de variaciones desfavorables.
- 5) Un sistema de control para asegurarse que se aplican efectivamente las medidas correctivas.

#### Las complicaciones del costeo por absorción.-

Cuando se difieren en los Bienes de Cambio costos fijos de un período, se produce una ocultación parcial de gastos en el costo de los productos, que en realidad debieron haberse mostrado abiertamente en el cuadro de resultados.

Además el poner énfasis para que la cifra final de costos de los productos sea razonable, supone la adopción de standards alcanzables en lugar de los ideales, lo que se traduce en la pérdida de la motivación fundamental en la disminución de los costos.-

La variación por volumen, tal como es computada y analizada convencionalmente, disimula un factor de gastos que deberían mostrarse de aplicarse un programa de reducción de costos; consecuentemente si se emplean los datos suministrados por el sistema de costeo por absorción en el análisis de la relación costo-volumen-ganancia se obtienen conclusiones erróneas. Veamos a continuación con detenimiento las afirmaciones anteriores.

El sistema de costeo directo hace que todos los costos fijos, incluyendo los referidos al proceso de fabricación, se muestren claramente como costos del período en que se incurrieron y que por lo tanto deben ser recuperados a través del margen producido por la diferencia entre ingresos por ventas y costos va-

riables. Al informar los costos fijos de esta manera, es decir en bloque, queda revelado totalmente el impacto que producen sobre el ingreso los costos no variables ó pertenecientes al período.

Al aplicar costeo por absorción se asigna una porción de los costos fijos de fabricación a los productos, mientras que se desprecia un remanente, generalmente llamado "variación por volumen", como costo de la capacidad ociosa. El monto que finalmente termina como variación de volumen depende de la base de aplicación seleccionada y la cifra de gastos que se presupueste para el referido volumen base. Al respecto debe puntualizarse que, ni el volumen elegido para representar la capacidad base, ni la asignación presupuestaria utilizada para computar la variación, proveen una medida satisfactoria del costo si el objetivo primario es la reducción de costos.

Enfrentado el contador con el problema de seleccionar el volumen que represente en forma más adecuada la base de aplicación, debe elegir entre lo que el Departamento de Ingeniería estima que puede ser producido, considerando la capacidad de la planta y lo debería ser producido tomando como referencia la existencia disponible de mercaderías, a fin de cumplir con la demanda probable .

El primer sistema se denomina capacidad práctica y el segundo capacidad normal.

En caso que la reducción de costos constituya la única meta se eliminan las alternativas de elección, ya que solamente la máxima utilización de las instalaciones disponibles pueden hacer que los costos disminuyan a su más bajo nivel posible. Pero el hecho de haberse fijado las miras en el costo de los productos con la única finalidad de llenar los requisitos de información externa, donde se emplea con preferencia el método de costeo por absorción, hace probable que la decisión se incline por el sistema que formula la cuota standard de indirectos tomando en consideración, únicamente, la razonabilidad de su cumplimiento, vale decir: el sistema de capacidad normal. Por lo tanto lo que debe

alcanzarse se substituye por lo que puede alcanzarse.

Si se desea ilustrar las limitaciones que presenta el empleo del sistema de capacidad normal en el cálculo de las cuotas horarias de indirectos, cuando se pretende aplicarlas a un programa de reducción de costos, asumamos que una compañía con una capacidad práctica de 10.000 unidades ha fijado su volumen de capacidad normal en base a su promedio de demanda de ventas, o sea 8.000 unidades. La cuota de costos fijos a estos dos niveles se determinan de la siguiente manera:

<u>CAPACIDAD</u>	Costos fijos presupuestados	
	<u>Totales</u>	<u>Unitarios</u>
Normal-Volumen 8.000 unidades	380.000	47,50
Práctica-Volumen 10.000 "	410.000	41.-

Suponiendo que en el caso que analizamos se emplea el concepto de capacidad normal para la aplicación de costos indirectos, la cuota por unidad sería de \$ 47,50.

Estimemos luego que durante un período dado la producción real fué de 7.000 unidades y los costos fijos reales totalizaron \$ 360.000.- Un típico análisis convencional arrojaría los resultados siguientes:

Costos fijos reales del período	\$ 360.000.-
Costos fijos aplicados:	
7.000 unidades x 47,50	\$ <u>332.500.-</u>
Costos fijos sub-aplicados	\$ <u>27.500.-</u>

#### Análisis de la variación:

##### Variación desfavorable por volumen:

Costos fijos presupuestados	\$ 380.000
Costos fijos aplicados:	
7.000 unidades a \$ 47,50	\$ <u>332.500</u>
Costo de la capacidad ociosa	\$ 47.500.-

## Variación favorable de gastos:

Costos fijos presupuestados	\$ 380.000
Costos fijos reales	\$ <u>360.000</u>
Ahorros en costos fijos	\$ ( 20.000)
Variación neta desfavorable	\$ 27.500

Este análisis contiene numerosos puntos débiles. Al ignorar el hecho de que se han mantenido instalaciones y maquinarias físicamente capaces de producir 10.000 unidades, no se muestra en forma fehaciente el costo real de la capacidad ociosa. Por otro lado se desvirtúa totalmente el análisis emprendido al calcular la variación en gastos partiendo de la base que los costos permanecen constantes en todos los niveles de actividad, cuando por el contrario se incrementan realmente en escalones.

Identificación más precisa de los costos fijos

Con el fin de mejorar la asignación de responsabilidades, los costos fijos se deben clasificar en dos categorías principales: 1) Costos comprometidos previamente, referidos a la provisión de capacidad y 2) Costos planeados (programados o dirigidos) que corresponden a la utilización esperada de la capacidad.

El monto aplicable a los costos previamente comprometidos está fijado por decisiones tomadas en el pasado y no se hallan sujetos a control gerencial, ni en la actualidad ni en el corto plazo. No existe una relación directa entre los costos comprometidos con anterioridad y los planeados ó los derivados del empleo real de la capacidad instalada, por lo tanto los primeros permanecerán constantes cualquiera sea el nivel de actividad. Por cuanto no pueden ser reducidos, los costos comprometidos deben aceptarse como un vallado para la rentabilidad solamente superable a través del volumen, siendo el sistema de capacidad práctica el que mejor se aplica a este tipo de análisis.

Los costos planeados tienen diferentes características, al contrario que los costos variables su monto no se altera en proporción directa con el volumen y se diferencian de los costos comprometidos en que están sujetos a un grado limitado de control y hasta es posible su reducción en caso de aplicárseles medidas intensivas. Como ejemplos parciales se pueden citar los costos de investigación y desarrollo y la publicidad, ya que como no existe una relación mensurable entre estos gastos y la actividad, es posible deducir que sus asignaciones presupuestarias tienden a ser discrecionales.

En otros casos, tales como mano de obra indirecta, los costos se adaptan a la carga de trabajo, pero como los servicios comprados no son susceptibles de división en pequeñas unidades se adquieren en conjunto y con fines de presupuestación se los calcula en forma de escalones en vista del monto que la gerencia juzgue necesario gastar y con miras al cumplimiento de un determinado objetivo. Este monto es probable que coincida con la asignación presupuestaria del gasto para el nivel de actividad que se anticipó en el momento que se planearon las operaciones.

Para desarrollar en forma más efectiva el análisis de un programa de reducción de costos, partiremos de la hipótesis que los costos fijos de la compañía utilizada en la ilustración previa, están presupuestados en base a diferentes niveles de capacidad, tal como se indica a continuación:

	<u>Cantidad de unidades producidas</u>		
	<u>7.000-8.000</u>	<u>8.000-9.000</u>	<u>9.000-10.000</u>
- Costos comprometidos	140000	140000	140000
- Costos planeados	<u>210000</u>	<u>240000</u>	<u>270000</u>
	350000	380000	410000

Mientras que los costos fijos reales para una producción de 7.000 unidades son los siguientes:

- Costos comprometidos	\$ 140.000	
- Costos programados	<u>\$ 220.000</u>	\$ 360.000

Al comparar los costos derivados de la aplicación del sistema de capacidad práctica con los correspondientes al nivel realmente alcanzado, se observan los incrementos unitarios que se detallan:

	Capacidad <u>Real</u>	Capacidad <u>Práctica</u>	<u>Incremento</u>
- Costos comprometidos	20.--	14.--	6.--
- Costos planeados ó por- gramados	30.--	27.--	3.--
	<u>50.00</u>	<u>41.--</u>	<u>9.--</u>

Esta comparación revela claramente un aumento de \$ 9.-- en los costos unitarios causados por una serie de circunstancias que impidieron alcanzar durante el período la capacidad pico de producción. Este incremento debió ser reflejado como una variación desfavorable de volumen y lo hubiera sido, en caso de emplearse el método de capacidad práctica en la determinación de la cuota horaria aplicable.

Se observa, además, que cuando el nivel de operaciones sufre una disminución de las originarias 8.000 unidades a 7.000, los costos planeados debieron a su vez haberse reducido de \$ 240.000 a \$ 210.000.- La circunstancia de no producirse esta disminución correlativa de costos debió traducirse en una variación desfavorable. Cuando los gastos reales para el período se

comparasen con lo presupuestado para la capacidad alcanzada.

En caso de aplicarse el método de capacidad práctica el resultado hubiera sido como sigue:

- Costo fijos reales	\$ 360.000.-
- Costos fijos aplicados:	
7.000 u. x \$ 41.--	<u>\$ 287.000.-</u>
Costos fijos Sub-aplicados	<u>\$ 73.000.-</u>

#### Análisis de la Variación:

##### Variación desfavorable por volumen:

- Costos comprometidos presupuestados para		
7.000 unidades	140.000.-	
- Costos comprometidos aplicados:		
7.000 unidades x \$ 14.--	<u>98.000.-</u>	42.000.-
- Costos presupuestados planeados para		
7.000 unidades	210.000.-	
- Costos planeados aplicados:		
7.000 unidades x \$ 27.-	189.000.-	<u>21.000.-</u>
Costo de la capacidad ociosa		63.000.-

##### Variación desfavorable de gastos:

- Costos reales: para 7.000 unidades	220.000.-	
- Costos planeados presupuestados para		
7.000 u.	<u>210.000.-</u>	<u>10.000.-</u>
Total de variación desfavorable		73.000.-

En este segundo análisis, es marcadamente mayor la variación por volumen y refleja el incremento de los costos por unidad producto de la in-

completa utilización de la capacidad disponible. La variación se clasifica en dos partes, la primera es el resultado de un incremento de \$ 6.- por unidad que representa el costo de mantener instalaciones ociosas. La reducción de costos en esta área se puede alcanzar solamente de dos maneras (1) mediante un incremento en el volumen de ventas prorrateando así el monto fijo sobre un mayor número de unidades, ó 2) desprendiéndose de una parte de las instalaciones. Por supuesto que la segunda solución puede representar un incremento de los costos planeados considerando que, a diferencia con los costos comprometidos, son en parte al menos discrecionales por naturaleza y están sujetos a un grado limitado de control con miras a su reducción.

La variación desfavorable de gastos resultante del segundo análisis tiene una importancia relevante, porque en lugar de mostrarse una variación favorable de \$ 20.000 tal cual surgía del cuadro primitivo, y por la cual alguien debió ser felicitado, se observa una variación desfavorable de \$10.000 que tendrá que ser explicada por los responsables de la operación.

Esta variación se basa en que los niveles de producción se fijaron en 8.000 unidades y los gastos planeados se establecieron en el monto que le corresponde, es decir \$ 240.000, luego se llegó a la conclusión que no había posibilidad de alcanzar el nivel programado y que por lo tanto era necesario reducir los gastos a fin de adaptarlos a la nueva producción, pero la acción se tomó demasiado tarde, de manera que los \$ 10.000 ya habían sido gastados.

Muchos pueden no estar de acuerdo con este tipo de análisis, sobretudo considerando que las metas se fijan con producciones demasiado elevadas que son muy difíciles de alcanzar por períodos prolongados y con ventas

concordantes, quizás sea así, pero en tanto las instalaciones existan, los costos continuarán acumulándose y las excusas, aunque aceptables deben rendirse ante las evidencias: es como tratar de eliminar una situación desagradable tratando simplemente de ignorarla.

Normalmente transcurre un tiempo entre la necesidad de tomar acción para reducir costos y el momento en que ella es realmente tomada y a causa de ese lapso algunos costos tienden a permanecer constantes respecto de los montos presupuestados. Asumir que los costos planeados se establezcan a niveles de rendimiento alcanzables no resulta ni práctico, ni realista y por el contrario es improbable esperar el cumplimiento de una meta fijada en la perfección, a menos que las variaciones desfavorables se muestren en forma rápida y clara, a fin de tomar la acción correctiva que aconsejan las circunstancias. Es decir que antes que se presente la acción es imprescindible la existencia de una comunicación que transforme esa acción en necesaria.

#### LIMITACIONES DEL ANALISIS DE COSTO-VOLUMEN-GANANCIA AL EVALUAR LA GANANCIA REAL.-

La presión para reducir costos debe aplicarse con igual intensidad en todos los períodos, haciendo abstracción de la consistencia del ingreso. Lo fundamental no está sólo en obtener un adecuado retorno sobre las ventas, sino en comparar ventajosamente la ganancia real del período con la pronosticada o la que debió ser, de acuerdo con el volumen de negocios realizados.

Este interrogante se contesta con un análisis bien concebido de la relación costo-volumen-utilidad que puntualice la ganancia que corresponde a los diferentes niveles de actividad y descubra los resultados reales respecto de los esperados. Sin embargo este tipo de análisis debe utilizarse con precaución y teniendo en cuenta sus limitaciones, particularmente si el ingreso se determina con el método de costeo por absorción, ya que puede

mostrar una ganancia bastante distinta de la informada y surgir de la respectiva comparación una serie de conclusiones confusas.

Tanto el sistema de costeo directo como el análisis descripto de costo-volumen-utilidad, se basan en la premisa que todos los costos que no varían con el volumen, pertenecen al período. Las ganancias comienzan en el momento en que se han recuperado todos los costos fijos a través de los ingresos por ventas, superando luego el punto de equilibrio tal como se muestra en los gráficos convencionales de costeo directo. Por otro lado el ingreso es una función de las ventas, lo que equivale decir que no está influenciado por el volumen de producción.

#### Conclusiones erróneas del costeo por absorción

Si queremos demostrar lo confuso del sistema de costeo por absorción y por ende las consecuencias que el mismo acarrea para el control adecuado de los costos, ampliemos los datos utilizados en la ilustración anterior para incluir los costos variables de fabricación y los gastos administrativos y de ventas, de acuerdo con los datos siguientes:

- Precio de venta por unidad		120.--
- Costo de Fabricación:		
Variables por unidad	\$ 30.--	
Fijos presupuestados a capacidad normal		380.000.--
- Gastos Administrativos y de Ventas:		
Variables por unidad	\$ 5.--	
Fijos presupuestados para el período		120.000.--

Mediante la aplicación de costeo por absorción, considerando los costos de fabricación aplicados a la capacidad normal de 8.000 unidades, la ganancia bruta por unidad alcanzaría a \$ 42,50:

- Precio de venta		\$ 120.-
- Costo de Ventas:		
Variables	\$ 30.-	
Fijos: \$ 380.000 ÷ 8.000	<u>47,50</u>	\$ <u>77,50</u>
- Margen bruto		\$ <u>42,50</u>

A través del análisis costo-volumen-utilidad (c-v-u), la contribución marginal por unidad sería de \$ 85.-:

- Precio de venta		\$ 120.-
- Costos variables:		
Fabricación	\$ 30.-	
Venta y Administrativos	<u>5.-</u>	<u>35.-</u>
- Contribución Marginal		<u><u>85.-</u></u>

Consideremos ahora que en un período dado, cuando la producción estaba en la capacidad normal de 8.000 unidades, solamente se vendieron 7.000 unidades de productos, obteniéndose un ingreso neto de \$ 110.000. Si éste se compara con el ingreso determinado con el análisis seis CVU, el comportamiento del período hubiera sido como sigue:

- Ingreso real del período	\$ 110.000.-
- Ingreso neto de acuerdo con el método	

CVU:

Contribución a la recuperación de costos	
fijos: 7.000 u. x 85.-	595.000.-
Menos costos fijos presupuestados:	

Fabricación	\$ 380.000	
Ventas y Administrativos	<u>120.000</u>	
	<u>500.000</u>	<u>(95.000.-)</u>
Variación favorable	\$	<u>15.000.-</u>

A primera vista, no parecen existir razones para cuestionar el resultado del período, parecería que excedieron las expectativas, sin embargo todavía no se pueden extraer conclusiones satisfactorias, ya que el análisis ignora un punto extremadamente importante al asumir que se vendía la producción del período, lo que no se ajusta a la realidad. Durante el período se aumentaron las existencias en 1.000 unidades, a las que se adicionaron costos de fabricación por un valor de \$ 47.500.-, por lo tanto antes de las comparaciones deben realizarse algunos ajustes, de tal forma el análisis será como sigue:

(6)

- Ingreso neto de la venta de 7.000 u. de acuerdo con el análisis de CVU	\$ 95.000.-
- Más costos fijos del período actual diferidos en la existencia aumentada en 1.000 u. a \$ 47,50	<u>\$ 47.500.-</u>
- Ingreso neto a considerarse en costeo por absorción	\$142.500.-
- Ingreso neto declarado	<u>\$110.000.-</u>
Variación desfavorable	<u>\$ 32.500.-</u>

Por lo tanto, en lugar de indicarse que lo realizado excedió lo esperado, el análisis anterior puntualiza la necesidad de futuras investigaciones con la finalidad de descubrir las razones del resultado desfavorable.

Al emplear costeo por absorción, dondequiera que la producción real difiera del volumen seleccionado como base para el cálculo de la cuota de gastos indirectos, los costos son sub ó sobre absorbidos estableciéndose

de esta manera una variación por volumen. Esta variación tiene un significado escaso ó nulo en la tarea emprendida de reducción de costos por variadas razones: 1) porque mide una variación respecto de una perfomance alcanzable en lugar de una ideal, 2) ocasionalmente cuando queda descartada, toda vez que por problemas de volumen no se alcanzó el nivel presupuestado o por un exceso del volumen real, sobre el esperado, 3) porque como consecuencia de las dos razones anteriores, la variación por volumen no puntualiza la responsabilidad, dificultándose así la introducción de medidas correctivas.

Al tratar como costo de los productos los gastos de fabricación fijos tal como se plantea en el sistema de costeo por absorción, se prorratean sobre tres diferentes áreas: la existencia de cierre de ejercicio, el costo de ventas y la variación por volumen. En forma alguna estos costos conducirán metódicamente a comparaciones y análisis, razón fundamental de su incompatibilidad con el método CVU.

LA IMPORTANCIA DE LA DISTINCION ENTRE COSTOS FIJOS Y VARIABLES

Los propósitos fundamentales de este capítulo se resumen en los siguientes puntos:

1. El exámen de los factores que inciden en la clasificación de un costo como fijo ó variable.
2. La comparación de los datos financieros en base a la clasificación de los costos en fijos y variables a efectos de observar los efectos de una división incorrecta.
3. La indicación de las bases que acondicionan un costo como fijo ó variable.

Factores que definen un costo como fijo o variable

Los factores empleados para caracterizar el comportamiento de un costo, pueden ilustrarse adecuadamente, cuando no existen problemas de utilización incompleta de la capacidad instalada, en una típica decisión de comprar ó fabricar de acuerdo con el ejemplo siguiente:

Costo de las instalaciones para un período de cinco años

	<u>Unidades de Produccion</u>	<u>Total</u>	<u>Por unidad</u>
<b>Costos Hundidos</b>			
Costos de equipos	2.400.000		
Valor de recupero	( 400.000)	2.000.000	
Costo del edificio	1.000.000		
Valor de Recupero	<u>( 800.000)</u>	200.000	
<b>Costos Operativos</b>			
Mantenimiento y reparaciones -5 años		250.000	
Impuestos y Seguros - 5 años		<u>50.000</u>	
Total	100.000	2.500.000	25.-
Mano de Obra	100.000	3.000.000	30.-

Materiales y Suministros	100.000	1.000.000	10.-
Gastos Administrativos -Necesarios para cumplir la producción planeada	100.000	<u>300.000</u>	<u>3.-</u>
Total	100.000	6.800.000	68.-

Como complemento del cuadro anterior se pronostica que la producción fluctuará materialmente dentro del año y entre los diversos años que cubren el período, comparándose la sumatoria de los costos unitarios de fabricación y del costo del capital requerido con el costo posible de un conjunto susceptible de ser comprado, a efectos de tomar la decisión de fabricar o comprar. Si se aplica la decisión de comprar el equipo, debe previamente seleccionarse el método de amortización a utilizar.

Al preparar un estudio sobre este tipo de decisiones, se toman en cuenta los cuatro factores causantes de una declinación en la utilidad de una instalación: (7) 1) Obsolescencia (que incluye inadecuación); 2) Acción de los elementos y agentes orgánicos; 3) Destrucción y 4) Desgaste normal proveniente del uso.

La empresa suprime los servicios de un activo cuando éste se transforma en obsoleto ó es incapaz de producir a costos económicos. De aquí que la empresa normalmente base el precio que puede pagar por éste en las unidades que puede producir previamente a la situación de obsolescencia. La declinación de un activo a raíz de la acción de los elementos y los agentes orgánicos, cuando se toma la decisión de comprar ó fabricar, está considerado en dos formas: por un lado, se incluyen los costos de mantenimiento requeridos durante la vida útil del activo a fin de establecer el costo unitario y las cantidades a producir sujetas a reducciones como consecuencia de la influencia de estos factores. Las posibilidades de pérdidas

por roturas generalmente se transforman en costos en la medida que éstos se reflejan como gastos por seguros ó autoseguros.

La causa final de la declinación en el valor de un activo es, en definitiva, la acción del tiempo y el uso continuado. Por consiguiente, éste es el factor que fija el precio que puede pagarse por una compra.

Un estudio de compra ó fabricación de un bien de capital, demuestra que el valor de una instalación es proporcional a la cantidad y valor de las unidades de servicios que, estimativamente rendirá el activo.

Como el costo es proporcional a la utilización planificada, se distribuirá en relación con el uso real del equipo. Además debe considerarse que éste es sólo un factor de costos; los que provienen del uso del equipo como la ocupación, mantenimiento y reparaciones, son variables, ya que estos gastos son indispensables para el funcionamiento del activo.

La utilización de un activo en exceso de lo planeado, en un período fiscal, tiene como consecuencia un pequeño costo por amortizaciones debido a la producción adicional. Por el contrario, la falta de utilización de edificios y equipos, no originan gastos ó pérdidas por obsolescencia, ya que el monto a imputarse a un período específico se basa en el uso planificado del activo. Por consiguiente el cargo es variable y está de acuerdo con las unidades producidas.

Si una instalación, no es utilizada de acuerdo con lo planificado para el año fiscal, y no existe posibilidad de un incremento futuro, la correspondiente capacidad ociosa producirá una pérdida. Al pretenderse emplear una instalación para la elaboración de más de un producto, discontinuándose a posteriori la producción de uno de ellos, el costo parcial de la instalación ociosa no debe ser absorbido por él ó los productos remanentes, aunque de todas maneras se trate de una pérdida operativa derivada del hecho que

se menciona. El tratamiento contable de estas pérdidas es similar al aplicado en caso de falta de utilización de cualquier otro elemento productivo.

Los planes confeccionados para la utilización de activos en el momento de adquirirlos, están sujetos a modificaciones de fondo en virtud de cambios tecnológicos no previstos, transformaciones del mercado ó cualquier otro factor de esta naturaleza. Esto significa que si se continúan aplicando los planes originales en las estimaciones y estudios de costos luego de operados tales cambios, se obtendrá una información contable totalmente inadecuada. Es decir que los costos deben reconocer los beneficios ó pérdidas resultantes de un cambio en el volumen de unidades, en el momento que ello se produce.

Los cálculos que fundamentan las decisiones de fabricar ó comprar puntualizan la interrelación existente entre los gastos por reparación ó mantenimiento y la amortización. Cuando se considere significativo el nivel de estos gastos es necesario que se los tenga en cuenta en cualquier tipo de estudio ó estimación que se emprenda sobre el tema y una manera de cumplir con esta premisa es debitar las reparaciones a una cuenta de activo que se acredite luego sobre la misma base que la amortización.

Los gastos por impuestos y seguros derivados de las instalaciones de producción se aplicarán también en forma similar a la amortización, sin embargo como estos items no afectan al costo total en forma substancial y por lo general están comprendidos en las cuotas predeterminadas de gastos indirectos, aplicadas en forma variable dentro del año fiscal, solamente con fines prácticos son considerados como costos fijos.

Una empresa tiene diversos métodos para financiar nuevas instalaciones de producción, tales como la compra lisa y llana de un activo ó el no-

vísimo contrato de arrendamiento a largo plazo de instalaciones ("leasing"); pero la adopción del método de financiamiento no debe influir en forma alguna en las estimaciones de costos.

A esta altura es necesario introducir una diferencia entre los costos administrativos y los originados en las instalaciones. Esta distinción se basa en el hecho de que estos últimos normalmente se extienden por más de un período fiscal, mientras que solamente un pequeño porcentaje de costos administrativos constituyen compromisos susceptibles de proyectarse más allá del referido período. En el transcurso del año se emplea la cuota predeterminada de gastos indirectos para apropiar los respectivos costos sobre una base variable. Por analogía con lo sucedido con instalaciones, es posible también que la capacidad administrativa origine una pérdida si no es utilizada en la medida de lo planeado.

El uso del método de costeo variable por absorción requiere la confección previa de un plan mostrando la cantidad y el valor de los servicios a prestar por un activo durante la totalidad del período en que será empleado.

#### Comparación de los datos financieros en base a costos fijos y variables.

Los análisis del punto de equilibrio, como también algunos tipos de presupuestos flexibles y los costos directos, se fundamentan en la división de los costos en fijos y variables. El desarrollo de este último tipo de costos se debe en gran parte al efecto de los métodos fijos de amortización, luego es importante observar los resultados contables desde el punto de vista de ambos métodos de amortización, es decir fijos y variables, que se reproducen en el cuadro 1:

CUADRO 1

	<u>Costeo p/Absor. basado en costos fijos</u>	<u>Costeo p/Absor. basado en costos variables</u>	<u>Costeo directo basado en costos fijos</u>
Ventas 15.000 u. a \$100	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Costos de fabricación 18.000 u.			
Mano de Obra, Materiales y Suministros	720.000	720.000	720.000
Administración	60.000	54.000	
Amortizaciones	440.000		
Costos de las demás instala- ciones 18.000 u x 25.-		<u>450.000</u>	
Total	<u>1.280.000</u>	<u>1.224.000</u>	<u>720.000</u>
Inventario de cierre 3000 u.	( 213.330)	(204.000)	(120.000)
Costo de ventas	1.066.670	1.020.000	600.000
Gastos Administrativos subaplicados		<u>6.000</u>	
Margen de contribución			900.000
Administración, Amortizaciones y otros			<u>560.000</u>
Ganancia bruta	<u>433.330</u>	<u>474.000</u>	<u>340.000</u>
Costo unitario de fabricación	\$ 71,10	\$ 68.-	\$ 40.-

Los ejemplos desarrollados en el cuadro 1, proveen la siguiente comparación

	<u>Costeo por absorc. basado en costos fijos</u>	<u>Costeo por absorc. basado en costos variab.</u>	<u>Costeo directo basado en cos- tos fi- jos.</u>
1. La ganancia bruta se eleva mientras las ventas permanecen constantes debido a un incremento en las existencias.	Sí	No	No
2. El ingreso permanece invariable con respecto al período anterior al igual que las ventas, aún cuando un equipo de fabricación permanezca ocioso.	No	No	Sí

	Costeo por absorc.ba- sado en <u>costos fijos</u>	Costeo por absorc.ba- sado en <u>cost.variab.</u>	Costeo directo basado en <u>costos fijos</u>
3. La indicación de la pérdida proveniente de la instalación ociosa como diferencia entre la realidad y lo planificado. Esta es una variación de capacidad resultante de una decisión gerencial tomada para adquirir y usar el equipo.	No	Sí	No
4. La inclusión en las existencias de todos los costos requeridos para fabricar el producto y que con un sistema contable bien diseñado, pueden simplemente ser clasificados por elementos.	Si	Si	No
5. La exclusión de los cargos por instalaciones ociosas de la valuación de inventarios	No	Sí	Sí
6. Valuación de existencias ligeramente más bajas que el valor de mercado.	No	Sí	No (Substancia- mente más bajo que el valor de mercado)
7. Apoyado por la teoría contable.	Sí	Sí	No
8. Incluye los mismos elementos de costos en las existencias sobre una base consistente.	Sí	Sí	No

Item 1: Al utilizar el método de costeo variable por absorción, la ganancia bruta operativa de un período es afectada por los cambios en la absorción de los gastos derivados del aumento ó disminución de la existencia, en la medida que el uso planificado de las instalaciones incrementa los beneficios y se reduce el costo unitario de las existencias en razón de un mayor empleo de la capacidad productiva.

Una crítica que generalmente se efectúa al costeo por absorción, señala que al producirse una declinación en las ventas, la empresa débilmente dirigida, se siente

tentada a mantener los niveles de producción para evitar las pérdidas que origina la capacidad ociosa. Es posible que esta situación pueda eliminarse pero la crítica tiende a soslayar la parte substancial del problema, como es el hecho de que la valuación de las existencias se derivan en última instancia de la habilidad de la dirección para vender a precios normales. Al analizar los bienes de cambio es posible observar excesos de existencias, que si se devaluaran como corresponde, revelarían el efecto de la referida declinación en las ventas.

Item 2: El costeo directo puede producir un cuadro de resultados sumamente complejo para ser comprendidos por personas no especializadas, como es el caso de los Gerentes, Accionistas, Proveedores, etc. Como se muestra en los casos en que se utiliza este método, en la medida que las ventas sean consistentes, se obtendrán ingresos netos idénticos (deflacionados) para diferentes períodos fiscales, aún cuando las instalaciones fabriles estén completamente ociosas.

El método de costeo variable por absorción provee el reconocimiento contable de que, tanto las operaciones de fabricación como las ventas, tienen influencia en los resultados. Si como corolario de un planeamiento defectuoso se fabrica en exceso, produciéndose a posteriori un cierre de planta tal vez por un período prolongado, los resultados deben mostrarse como pérdida proveniente de capacidad ociosa. Luego es necesario realizar un análisis convencional de las variaciones en la ganancia bruta, para observar el efecto que producen los cambios en volúmenes ó en los precios de venta sobre los beneficios.

Items 3, 4 y 5: El método de costeo variable por absorción muestra las pérdidas debidas a instalaciones ociosas en el cuadro N° 3, ya que los resultados basados en costeo directo, no indican de manera alguna la existencia de dicha

capacidad ociosa.

Las deficiencias en la utilización planificada de la capacidad instalada puede resultar un factor muy importante. La comparación del actual respecto del standard debe basarse en la aplicación real del uso planeado, en lugar de la aplicación real con una cuota arbitraria y fija. La persona que se halla a cargo de una fase de la producción generalmente tiene un control limitado sobre el precio de las unidades de mano de obra, materiales o instalaciones. Como sabemos las cuotas de mano de obra están sujetas a negociaciones gremiales, sobre las cuales el supervisor tiene escaso control.

Es posible sin embargo, que en ciertas ocasiones la utilización de los factores de producción queden bajo el control de los supervisores y de acuerdo con esta situación es necesario preparar la información contable. Existe una estrecha relación entre las variaciones del empleo de la mano de obra y de capacidad productiva. Por ejemplo en la instalación de un computador electrónico, es posible que un operador se halle a cargo de varios tipos de equipo, en cambio una unidad mayor puede necesitar más de un operador. La mayor eficiencia operativa se alcanza con un adecuado balanceo de instalaciones y mano de obra. Si las instalaciones se consideran fijas y no controlables, el supervisor operativo puede obtener un mejoramiento de su rendimiento a través de un empleo de operadores menor que el necesario traduciéndose el resultado en una variación favorable de eficiencia de mano de obra, aunque paralelamente se produce una variación desfavorable de utilización de capacidad fabril.

Item 6: Si nos hallamos ante una disyuntiva de compra ó fabricación a fin de determinar la necesidad de adquirir los equipos, el costo de producción basado en la utilización de la capacidad planeada debe ser al menos similar al costo de reemplazo del mercado. Como el costo de la capacidad ociosa se

excluye del costo de fabricación cuando se aplica el método contable de absorción variable de costos, la valuación de existencias resulta normalmente inferior que los valores del mercado para cualquier nivel de operación.

Item 7: Dos conceptos contables sirven de apoyo del costo variable por absorción uno es que el costo es un adjunto de la producción, el otro es el ensamble de los ingresos con el costo de producirlos.

Item 8: El costeo directo requiere previamente formalizar una distinción entre los costos fijos y aquellos que varían directa y proporcionalmente con el volumen de producción ó ventas. La dificultad para realizar esta distinción se prueba a través de las técnicas empleadas para clasificar los costos dentro de aquellas categorías y de la inconsistencia de las mismas.

Una técnica es la aplicación del gráfico de puntos dispersos construido en base a costos y volúmenes históricos. Una vez que el Contador ha definido como fijo a un costo aparecerá en la información histórica como independiente del volumen y poco o ningún significado se obtiene adicionalmente de los gráficos en este aspecto.

Otro método de clasificar los costos se basa en la relación existente entre los sectores creados de acuerdo con el organigrama y las cuentas individuales. Este es un método simple pero no tiene en cuenta los factores que originaron el gasto ó costo.

Son obvias las disparidades que surgen en la aplicación de esfuerzos para diferenciar los costos en directos ó del período ó fijos, sobretodo si tomamos en consideración la literatura contable sobre el tema. Al respecto el Research Report N° 37 de la N.A.A., señala:

" En varias compañías se observó que los jornales de la totalidad del personal de planta se clasificaba como costo fijo, porque se empleaba

" la política de estabilidad en la fuerza de trabajo."

Los gastos de mantenimiento, cargas sociales, amortizaciones y las distribuciones de los departamentos de servicios, pueden considerarse tanto costos directos como del período dependiendo en definitiva de la práctica contable en las empresas que emplean costeo directo. Por lo tanto la valuación de existencias mediante costeo directo comprende primariamente materiales y suministros, ó pueden incluir los principales costos de producción, tales como, materiales, mano de obra y amortizaciones.

Los elementos de costos comprendidos en las existencias sufren variaciones de período en período a causa de la redeterminación de los costos fijos ó variables. El método de costeo directo llega a un punto significativo cuando una compañía posee capacidad ociosa, ó utilización parcial de instalaciones personal ó materiales, ya que el ingreso se incrementará a raíz del empleo debido de estos factores, siempre y cuando el precio de venta resultante exceda el costo adicional incurrido para fabricar el producto. El empleo de los referidos factores depende de una cantidad tan diversa de condiciones que su estado puede sufrir variaciones frecuentes entre toda la gama de utilización y el ocio total. Esto usualmente precede la clasificación de un elemento como fijo, es decir la capacidad no utilizada por un período indefinido. El basar el costo de las existencias en la posibilidad de que un elemento de producción pueda permanecer ocioso, se traduce en una valuación inadecuada e inconsistente.

El costeo por absorción necesita partir de un estimado que establezca la medida a través de la cual varios productos se benefician del empleo de equipos, administración y actividades conexas. De esta forma los costos tienen la realidad de las medidas aplicadas para establecer dichos estimados y los esfuerzos realizados para distribuirlos.

También el costeo por absorción requiere una base para la distribución a los productos de los costos de instalaciones y los administrativos. Es común que se utilicen las horas de mano de obra directa para el caso de distribución de ambos ítems de costos, aún cuando esto pueda arrojar cierto margen de error.

Los registros inexactos pueden transformar las cifras de costos en meras aproximaciones, ya que en numerosas oportunidades las imputaciones de gastos y las distribuciones de indirectos de fabricación carecen de realidad, porque las bases utilizadas no resultan lo suficientemente exactas como para justificar el esfuerzo.

Una de las razones dadas en apoyo del costeo directo es que sirve para indicar cuando una orden, además de cubrir sus costos variables, contribuye a solventar los demás tipos de costos. Sin embargo, existen debilidades al emplearse este concepto como también algunas dificultades para la determinación de:

1. Cuáles costos son variables.
2. Los resultados de las ventas en operaciones a largo plazo.
3. Necesidades de equipos y su aplicación más rentable en una compañía multiproductora.
4. La distinción entre el costo de las instalaciones utilizadas y ociosas.

Por el contrario el método contable de costeo variable por absorción suministra la información siguiente:

1. El costo unitario para el uso de equipo, basado en la planificación y la pérdida potencial derivada de su falta de utilización total ó parcial.
2. El monto de capacidad disponible en exceso.
3. El costo unitario de mano de obra, materiales, suministros y gastos de administración.

Como corolario de los puntos anteriores la gerencia está en posición de

observar:

1. Los resultados derivados del uso de instalaciones con la producción considerada al confeccionar las estimaciones para la compra de los equipos.
2. El efecto sobre la ganancia de una situación inversa a la señalada en el punto anterior.
3. El costo total aproximado de cada producto elaborado en una planta de fabricación múltiple, facilitando la elección del producto más rentable.

Condiciones para determinar si un costo es fijo ó variable.

Las características de un costo depende del propósito para el cual se aplique. El costo que trata de suavizar el cargo por impuestos siguiendo el método más ventajoso de provisión, difiere substancialmente del que puntualiza la conveniencia de la compra ó fabricación. No es posible, generalmente, llevar en la contabilidad un sistema de costos múltiples, de donde se infiere que debe emplearse un método determinado con propósitos de información financiera y de impuestos y otro diferente con fines de control y planeamiento.

Un método que desee mantener adecuadamente informada a la gerencia debe reconocer que:

- 1º. La amortización es un costo variable a distribuir en las unidades producidas proporcionalmente a la utilización del activo.
- 2º. El valor de las unidades de servicio pueden sufrir alteraciones a causa de las condiciones del mercado ó de la obsolescencia progresiva, por consiguiente los mayores costos deben prorratearse a las primeras unidades producidas.

- 3°. La diferencia entre la aplicación actual y planeada de un equipo puede originar una pérdida que debe aislarse de la valuación de existencias e informarse por separado.
- 4°. La falta de utilización planificada con anterioridad de un activo, no dará lugar a gastos o pérdidas.
- 5°. No es posible establecer una cuota de amortización hasta no haberse determinado la política aplicable a mantenimiento y reparaciones y estimado su costo correspondiente.
- 6°. El método de amortización es totalmente independiente de la financiación aplicada a la compra de un activo.
- 7°. La amortización es solamente un factor de costos de instalaciones y los restantes deben debitarse en forma consistente con la misma.

Un análisis de los factores considerados al adquirirse un equipo, nos muestra que la amortización y los costos conectados con el uso del mismo, son variables. Los métodos fijos de amortización han introducido una gran confusión en la información financiera, a tal punto que fué necesario adoptar el costeo directo para evadir el efecto de los cargos fijos por amortizaciones y demás cargos por equipos. Es útil considerar para estos casos el uso de un método alternativo de amortización, tal como la acelerada, en el método de costo variable.

Como el monto de un costo es una variable dependiente de su valor unitario, no es probable que una clase determinada de costos se pueda aplicar a todos los propósitos. Por lo tanto es necesario un análisis suplementario, haciendo abstracción del método de amortización seguido. De todas maneras las cifras de costos extracontables, pueden también considerar aspectos tales como intereses, inflación y costos de reemplazo.

CUADRO 2

	<u>Costeo por Absorción, basado en Costos Fijos.</u>	<u>Costeo por Absorción, basado en Costos Variables.</u>	<u>Costeo Directo basado en Costos Fijos.</u>
Ventas ... 15.000 unidades a \$ 100	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Existencia Inicial... 3.000 unidades	213.330	204.000	120.000
Costo de los Productos Fabricados 25.000 Unidades			
Mano de Obra, Materiales y Suministros	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Administración	60.000	60.000	
Amortizaciones	440.000		
Otros Costos	60.000		
Costos de Instalaciones 25.000 Unidades a \$ 25		625.000	
<b>TOTAL</b>	<b>1.773.330</b>	<b>1.889.000</b>	<b>1.120.000</b>
Existencia de cierre: FIFO 13.000 Unidades	811.200	876.200	520.000
Costo de Mercaderías Vendidas	962.130	1.012.800	600.00
Margen de Contribución			900.00
Administración, Amortizac. y otros Costos			560.00
Ganancia Bruta	537.870	487.200	340.00
Costo Unitario de Fabricación	\$ 62.40	\$ 67.40	\$ 40.—

## EL ANALISIS DE VALOR

Tanto el personal de producción, como los contadores, gerentes de presupuesto, ingenieros y en general los representantes de los distintos sectores de la empresa están abocados en forma continua a la búsqueda de nuevas formas de reducción de costos de producción. Esta necesidad de controlar continuamente los costos ha sido el principal factor de desarrollo en la aplicación del sistema de análisis de valor, instrumentado mediante la selección de un grupo de especialistas para concentrarlos en esa tarea y con capacidad para analizar eficientemente un producto y determinar su valor informando a quienes son responsables de la reducción de los costos operativos. La actuación de este grupo puede constituir en numerosas circunstancias el factor decisivo en la realización de beneficios y los ahorros efectivizados a través de la actuación eficiente de una sección de análisis de valor, en oportunidades, supera con exceso el costo de la operación.

### Las herramientas del análisis de valor

El propósito fundamental de esta tarea es reducir el costo de los productos disminuyendo el costo de los materiales utilizados. Para realizar efectivamente esta función es necesario tener un acabado conocimiento del producto ó productos que están siendo fabricados por la compañía a fin de saber con exactitud qué espera el consumidor de él. Luego es fundamental mantenerse a la avanzada respecto a la competencia en el mercado de producción ya que en numerosas ocasiones los productos resultan desalojados del mercado por un sucedáneo que cumple más simplemente la misma función y con un precio inferior.

Es indispensable el conocimiento y la comprensión de la función desempeñada por todas las partes componentes del producto, lo que permitirá una visión instantánea de las situaciones en que resultará posible realizar un

reemplazo a un costo menor y las causas por las cuales es necesario utilizar una clase especial de material en un área, cuando en otra puede emplearse cualquier tipo. Es muy posible que nuevos materiales en desarrollo se destinen tal vez al reemplazo de materiales costosos para lo cual tienen mucha relevancia las condiciones del mercado.

Los métodos de producción disponibles deben ser analizados a fondo considerando la posibilidad de aplicarlos a la operación de la compañía, ya que siempre es probable que a través de una mejora de los métodos en vigencia se obtengan ahorros substanciales en los costos. Actualmente se habla mucho de automatización, pero en numerosos casos ésta resulta más gravosa que un método más simplificado, por lo cual cada propuesta debe ser concientemente analizada.

En realidad muy pocos fabricantes están en condiciones de elaborar todas las partes que componen los productos que venden, ya que generalmente es más barato trabajar con proveedores de partes que al especializarse en un campo de la producción obtienen el abaratamiento de los costos. De todas maneras, podría ser que aún en esta situación sea necesario establecer si la empresa proveedora están empleando el método de fabricación más adecuado o si no está empleando en su totalidad la capacidad disponible, ó también puede ocurrir que esté cobrando un precio excesivo, el que se podría reducir a través de negociaciones.

Además el analista tendrá que familiarizarse con muchos otros asuntos, los que básicamente se refieren a los puntos siguientes: a) El sistema standard de la compañía. b) El profundo conocimiento del sistema contable. c) La experiencia en el estudio de tiempos. d) El pico normal de capacidad de planta. e) La familiarización con los planes de futuras operaciones. (8)

Las experiencias de numerosas compañías señalan que el análisis de valor se desenvuelve en forma más eficiente cuando está conectado con el departamento de costos, pudiera ser que para otros resulte más beneficioso trabajar estrechamente con el dep. Compras, o como grupo independiente. De cualquier manera es esencial que su personal tenga buenos antecedentes y conocimientos de los principios contables.

#### Aplicación del análisis de valor en materiales y partes compradas.

El departamento de compras puede emplear a los analistas ventajosamente en la tarea de reducir el costo de las compras, porque están en condiciones de determinar dentro de límites muy estrechos, el posible costo de producción. Mediante el cuidadoso análisis del componente comprado en la mayoría de los casos se puede establecer el costo exacto de los materiales utilizados, ya que todos los metales y muchas otras materias primas se venden al peso. Esto indica la necesidad de conocer el precio normal de las materias primas y poseer un buen conocimiento de las condiciones normales del mercado.

El conocimiento de los métodos de producción hace que el analista pueda determinar el método más adecuado para producir cada parte ó pieza. En caso que éste demuestre la existencia de un método más económico, el proveedor debe ser informado, ya que ocasionalmente puede no haber conocido el método con anterioridad. En este caso, ambas partes se benefician, tanto al proveedor como al comprador y se puede asegurar que las situaciones de este tipo son bastantes comunes. Aunque también es posible que sea el proveedor quien a través del análisis solucione los problemas de su cliente.

El método más lucrativo de reducción de costos consiste en reemplazar una pieza por otra. Es muy común que técnicamente los productos se sobre-diseñen, porque se tiene en cuenta básicamente el comportamiento de los

materiales y se le presta poca atención al costo, de ahí que si se aplica un análisis de pre-producción será posible obtener resultados muy positivos en el campo de la reducción de costos.

Una vez completado el diseño y comenzada la producción, a menudo es posible que se disminuyan los costos de armado, así como otros costos productivos, mediante la simple substitución en el ensamble de partes complejas por otras más sencillas, lo que ahorra una gran cantidad de horas de producción en este proceso.

Además los proveedores hacen experiencias constantes a fin de abaratar piezas cuya finalidad sea desplazar las elaboradas por un competidor, hecho que en última instancia también beneficia al consumidor. Los nuevos materiales se introducen regularmente en la producción, observándose paralelamente un mejoramiento en los métodos como corolario de la investigación realizada por los fabricantes del equipo.

#### Evaluación y Programación del Análisis de Valor.-

A fin de obtener los máximos resultados la planificación debe ser cuidadosa. La práctica de las grandes empresas es clasificar sus partes compradas en base a categorías y por ramos de fabricación, tales como: plásticos, piezas estampadas, fundición, etc. Cuando un ítem forma una parte pequeña de las compras se lo ubica al fondo de la lista de prioridades y por el contrario se colocará en primer término a la categoría con el máximo potencial para ser analizada, ya que es factible obtener más ahorros donde más se compra, por lo que las categorías se listan en relación con su importancia relativa.

El programa establece la forma de distribuir el tiempo disponible a cada categoría, lo que no implica tiempos fijos con límites definidos,

sino asignaciones tentativas con la suficiente flexibilidad para permitir más tiempo a las categorías más lucrativas y menos a las que no lo son tanto. Se pueden establecer cuotas para varias áreas, las que no debieran ser metas ridículamente bajas ni tampoco inalcanzables, sino realistas a la luz del presupuesto operativo de la compañía, del pronóstico de ventas o cualquiera de las otras cifras proyectadas. Una meta irreal podría ser el factor determinante que haga fracasar el pronóstico del programa.

Un programa debe contener visitas planeadas a las fábricas de los proveedores, donde el analista se familiariza con la operación y los métodos utilizados por el fabricante. Esto posibilita la obtención de información de inestimable valor en el cálculo de los costos, confeccionándose un informe describiendo cada visita realizada a las diversas plantas, indicando su tamaño, posibilidades de expansión, nómina de equipos, contorno, departamentos especiales con que cuenta, tales como: cuarto de herramientas o de investigación, cantidad de personal ocupado, observaciones sobre el orden y la limpieza imperantes, gráfico de organización y cualquier otro dato de que disponga el proveedor. Este informe debe dar un cuadro claro de la operación, así como de las sugerencias que pueda aportar el analista para mejorar la eficiencia de la empresa visitada, quien no debe hesitar en sus críticas si con ello es factible obtener un substancial ahorro de costos.

Estas visitas se complementan con un estudio de los métodos aplicados por la industria del ramo, porque la existencia de innovaciones pueden convertir en obsoletos los empleados por el proveedor, aunque pudiera ocurrir que tampoco se esté aplicando el mejor método disponible en la

anterior. Este rubro, abierto por operación, debe mostrar: el número de piezas fabricadas por hora, la cuota horaria de jornales, y la cuota estimada de indirectos de fabricación.)

#### FLETES

(En casi todos los casos esta información se puede obtener a través del proveedor o en su defecto de los transportistas)

#### GANANCIA

(Se asigna normalmente un porcentaje razonable de ganancias. En ocasiones las agencias de información comercial suelen suministrar este porcentaje).

#### COSTO TOTAL

(El total de estos cargos se transforma en el costo computado a través del método de análisis de valor y debe ser muy cercano al costo real, comparándose con el mismo a fin de determinar la razonabilidad del precio que se está pagando en la actualidad).

De este cuadro se deduce el porcentaje de ganancia aproximada realizada por el proveedor, la que en muchas circunstancias puede ser elevada, aunque el precio cotizado por el vendedor sea bajo. Si este es el caso la compañía emprenderá negociaciones que posibiliten la reducción de este costo.

El grupo de analistas estará en condiciones de proveer a la dirección de la empresa con un informe completo de todas sus actividades y de los resultados alcanzados. A través de estos informes periódicos, la empresa toma conocimiento de nuevos desarrollos, métodos u otras actividades con un mínimo de esfuerzo y tiempo. Además es posible regis-

Además los especialistas en esta materia deben tratar de que todas las áreas de la empresa trabajen al unísono y sin dificultades, promoviendo la cooperación entre las diferentes fracciones, proponiendo ideas beneficiosas para el conjunto y sugiriendo reglas que suponen ayudarán a resolver un problema o a controlar más eficientemente un área.

y suministros para vender el mejor producto posible al menor costo.

Las personas que realizan esta tarea reúnen lo que se considera "el centro de control de costo de los materiales" para el conjunto de la compañía. El departamento de Compras en razón de su responsabilidad específica hacia la empresa, como centro de ganancias, provee las condiciones ideales para desarrollar el análisis de valor.

Este grupo realiza y coordina todas las actividades que tienen que ver con la reducción de costo de los materiales, aplicando el siguiente programa:

1) Establecer metas individuales para cada comprador.

Mensualmente se emite un informe de la tarea realizada comparándola con la meta a alcanzar.

2) La creación de nuevas ideas, surgidas de las reuniones con el personal de la empresa, a las que asisten los representantes de Ingeniería, Fabricación y Compras a fin de determinar si los cambios de diseño, las mejoras en los métodos, ó las especificaciones de materiales pueden alterarse para asegurar la comparabilidad de los costos de cada parte ó pieza.

Otros tipos de reuniones se mantienen regularmente con grupos de compradores por lo menos dos veces al mes, incluyendo el seguimiento de los temas pendientes de reuniones, previas, investigándose cada idea independientemente que pueda parecer como poco importante, a fin de no desechar proyectos que involucren un potencial para reducir costos.

3) Reducción de costos a través de la acción de los proveedores.

Periódicamente puede discutirse con un proveedor significativo, la situación que presentan las partes más costosas y de mayor volumen que éste suministre. Luego de una revisión general de partes se le someten preguntas y sugerencias, para que el proveedor verifique sus

costos, procesos, métodos, etc.-

- 4) Instauración de recompensas tales como: "El comprador del mes" y el "Proveedor del mes", con el fin de estimular y dar difusión a las tareas de reducción de costos.

La aplicación de estos métodos han sido el factor desencadenante de un número creciente de proyectos de reducción de costos.

#### Programa efectivo de precio por pieza

Tanto los precios facturados por proveedores como los cargos por fletes, son costos que el departamento de Compras ha tratado en todos los casos de mantener bajo control. Sin embargo no es común que se preste la misma atención a procesos que generen gastos cuya causa originaria son las compras realizadas. Tal es el caso, por ejemplo, del costo de maquinado del material defectuoso, ya que la mayoría de las fundiciones sólo se consideran responsables por el costo operativo de piezas defectuosas, es necesario que el personal de Compras, separe el costo previamente intangible de los materiales defectuosos y lo aplique como costo tangible del material en condiciones. Solamente de esta manera se completa la responsabilidad del Departamento de Compras para obtener el máximo valor por cada gasto efectivamente realizado en mercaderías y servicios.

Este concepto nos brinda la oportunidad de alcanzar la meta del análisis de valor de compras mediante la fijación de un costo para la mala calidad, que luego se agrega al costo directo ó tangible comprendido por el precio de facturación y flete. El precio efectivo de la pieza es el promedio de costo de cada pieza maquinada con terminado aceptable utilizada en la producción, por lo tanto incluye el costo para las piezas defectuosas como también el costo para las piezas aprobadas.

El precio efectivo por pieza se puede derivar de un informe que determina el costo adicional por items de las piezas de fundición defectuosas y computa el

verdadero costo de cada pieza aprobada. Por ejemplo:

Total Recepcionado	43.425.-
Devoluciones	(2.520.-)
Mano de obra perdida en ma-	
teriales defectuosos	1.540.-
Costo para recuperar fundi-	
ción defectuosa	912,50
	<hr/>
Costo total	\$ 43.357,50
	<hr/>
Unidades buenas	909
Costo Unitario	\$ 47,70

Este informe también suministra los medios para computar, mediante un porcentaje, el comportamiento en control de calidad de las partes producidas por un proveedor determinado. Esto se cumple adicionando la mano de obra perdida en el maquinado de las partes defectuosas provistas, además del costo de retrabajo y recuperos, al importe total de devoluciones y dividiendo este total por el monto recepcionado en pesos. Este porcentaje, toma en consideración no solamente los importes de chatarra devuelta al proveedor, sino también los gastos ocasionados por mano de obra y cargos al material recuperado.

El empleo del precio efectivo por pieza y de la información derivada del porcentaje de calidad conjunta como herramienta de compras, se produce de tres maneras distintas:

La primera y más importante, en nuestra opinión, constituye el uso de la información para medir la actuación del proveedor. Esto se consigue mediante el desarrollo de los gráficos de tendencia y de puntos dispersos para cada uno y para los que suministran material comparable.

El gráfico de tendencia contiene un cuadro mensual del porcentaje individual, cuyo análisis indica la posición relativa respecto de la meta fi-

jada y la probabilidad de éxito ó fracaso de la acción correctiva, que a su turno contribuirá a reducir los costos para que la empresa obtenga un mayor valor por el dinero gastado.

A su vez el gráfico de puntos dispersos determina la posición de cada proveedor en relación a su competidor y nos presenta una adecuada visión de su rendimiento conjunto brindándole a éste un "desafío" a fin de mejorar en lo posible su situación relativa.

Esta información debe ser transmitida a los proveedores junto con el resultado de los análisis realizados por la empresa, de manera que cada uno de éstos esté continuamente en conocimiento de su rendimiento individual. Cuando se determina que un proveedor no está dentro de límites aceptables de producción tanto cualitativa como cuantitativamente, se hace necesario mantener con él reuniones de trabajo a fin de conseguir la implementación de medidas correctivas, ofreciendo la asistencia del personal de la empresa si se juzgare indispensable.

La segunda instancia se traduce en la aplicación del precio efectivo por pieza como ayuda en el trabajo de selección de proveedores, tanto para la compra de partes nuevas como para las existentes. Puede ocurrir que las nuevas piezas presenten características similares a las existentes, por lo tanto al emplear la información histórica, es posible luego determinar los proveedores con más probabilidades para ofertar el costo final más acomodado para una nueva pieza. Aunque lo anterior no debe significar la exclusión sistemática de nuevos proveedores que actualmente no trabajen con la empresa.

El tercer uso de este método lo constituye el establecimiento de lotes de compras para materiales con más de una fuente de suministros como

resultado de la revisión del precio efectivo por pieza aplicado para cada proveedor en el caso que excedan de dos para la misma parte. Es evidente que la mayor participación en la negociación será obtenida por el proveedor que presente el menor precio efectivo. Una decisión de esta naturaleza se toma solamente al determinarse que los demás requisitos ó condiciones, tales como: asistencia técnica, análisis de valor, servicios y entregas, son similares en los demás casos.

### CONTROLABILIDAD DE LOS COSTOS INDIRECTOS

El crecimiento de los gastos indirectos de producción los ha transformado en los últimos tiempos en un componente fundamental del costo industrial y las cuotas con porcentajes elevados, que en ocasiones duplican el costo de la mano de obra directa, son frecuentes en la actualidad. Mientras que la presión aplicada sobre este tipo de gastos los ha ubicado codo a codo con los costos de mano de obra directa, sobrepasándolos en numerosas oportunidades, la dirección científica generalmente se ha concentrado en los costos de fábrica y por lo tanto su contribución para aliviar los gastos de funcionamiento de oficinas y actividades de apoyo ha sido relativamente pobre. La Contabilidad de Costos ha desempeñado el papel de socio activo de la Ingeniería Industrial al poner bajo control los costos de fábrica, pero también ella ha realizado escasos progresos en el campo de control de los indirectos.

Por su propia naturaleza los indirectos constituyen un anatema para la Contabilidad de Costos y su meta en este aspecto es alinear los costos con los productos ó procesarlos en la forma más clara posible. Sin embargo los indirectos incluyen elementos de costos que parecería tienden al desafío de tal alineación, ya que su categorización ha impartido a los costos que comprende una aureola de inevitabilidad que desalienta tanto al Contador de Costos como al Ingeniero Industrial.

Los costos indirectos, no obstante lo señalado, son tan pasibles como los demás de un control objetivo. A semejanza con los costos directos, están principalmente compuestos del empleo y apoyo de esfuerzo humano y de la aplicación y provisión de los bienes de capital a los objetivos de la empresa. Por otro lado cuanto más notable es su crecimiento, más interesantes se tornan como objetivos para atención de la dirección. Al respecto puede asegurarse que en la actualidad configuran el área más lucrativa para la

concentración de las tareas de las Gerencias Contables y de Ingeniería.

Lo realizado hasta el presente

El control de indirectos necesita en primera instancia la planificación del monto que debe alcanzar y como segundo punto el que permanezca dentro de los límites planeados. Ambas tareas son realizadas en forma continua, reflejando las modificaciones que sobrevienen a raíz de los problemas y condiciones en que se desenvuelven los negocios.

La mayoría de los "controles" se han concentrado en la conservación de los gastos dentro de límites planeados pero han obviado ligeramente la determinación de lo que deben ser. Así, la mayoría de las empresas hoy en día han elaborado sistemas presupuestarios para indirectos, que en su forma más común se establecen en el punto de equilibrio que balancea las fuerzas tendientes a deprimir los gastos con las que tienden a elevarlos (cuadro 1).

LOS PRESUPUESTOS NORMALMENTE SE BASAN EN UN EQUILIBRIO DE FUERZAS

	Ganancia	Fuerza de Regateo del presupuestador	Información de la Dirección
Nivel de equilibrio			
	Status		Carga de trabajo
	Miedo	Fuerza de Regateo del Presupuestado	Conciencia de incremento de costos

Cuadro 1

La dirección en algunas ocasiones se engaña cuando cree que existe una identidad de intereses en el proceso de presupuestación, por el contrario, este es

un proceso de antagonismos. Aunque puede ser que un Gerente de línea sea un modelo de parsimonia para quienes estén por debajo de él, tiene todo el interés del mundo en extraer el máximo presupuesto de quienes están por encima en la organización. Cuanto más elevado es su presupuesto, mayor será su contingencia y más simple el examen de los resultados.

Una buena cantidad de tareas analíticas ha sido realizada en los departamentos de presupuestos y contabilidad de costos para estudiar el comportamiento de las cuentas específicas de costos. Los registros históricos se utilizan para determinar las relaciones significativas entre los niveles anteriores de costos y los principales variables.

Este método representa un paso positivo hacia adelante en relación al método de "Pruebas de fuerza" para presupuestación, pero es indudable que contiene algunas limitaciones; la más significativa es que se basa por completo en la historia en lugar de lo que "debiera" ser, perpetuando las prácticas actuales, tanto las buenas como las malas y volcando un manto de espuria respetabilidad científica sobre hechos que no participaron en el proceso originario. En realidad garantiza una pauta diseñada para adaptarse al material que debe ser medido.

En la lucha por lograr una ganancia integrada mediante una reducción en los niveles presupuestarios, otras organizaciones han buscado con avidez controlar los indirectos a través de una distribución presupuestaria de las cuentas ó por un prorrateo de gastos indirectos a los departamentos que deban recibirlos. Obviamente el verdadero control de costos requiere una regulación de la fuente de los costos, no de su aplicación.

Quizás más comunes que cualquiera de estos planes son las prácticas de contralor de las cuentas de indirectos como porcentaje de las ventas ó de la mano de obra directa, ó limitando la dotación de mano de obra indirecta a un porcentaje de la dotación de los obreros directos.

Todos estos métodos han contribuido de alguna manera al control, ó al menos a la limitación, de los costos indirectos. En muchos casos han sido suplementados con sistemas de planeamiento altamente calificados y por la aplicación de ingeniería industrial. Raramente, sin embargo, se han integrado estos elementos en un sistema significativo de control de indirectos, de manera que éstos han crecido inexorablemente y en la desesperación ocasional de los gerentes se fuerzan cortes indiscriminados de gastos, cayendo alternativamente en situaciones de justicia ó injusticia.

### Las soluciones

El proceso de implantación del control de indirectos es esencialmente el que reconoce y aplica varias proposiciones fundamentales de dirección:

(10)

1. Los indirectos no constituyen un simple costo sino que reflejan gastos específicos. La mano de obra y los costos conexos de mano de obra como las cargas sociales y suministros son, para la mayoría de las compañías el elemento predominante.
2. Los costos indirectos surgen no solamente por la aplicación de las leyes automáticas de la operación de los negocios, sino por una selección consciente hecha por ejecutivos responsables.
3. Los gastos de indirectos son, ó debieran ser hechos no meramente como un vago soporte para la producción, sino para cumplir objetivos ó funciones específicas. Las actividades de indirectos tienen sus propios productos, tales como facturas, órdenes de compra, listas de ingeniería y éstas son tan pasibles de control unitario de costo como cualquier herramienta de producción.
4. Estos objetivos ó funciones son la única justificación para realizar un gasto indirecto. Por lo tanto una decisión para emprender funciones indirectas específicas implica el mismo grado de análisis y aprobación que

los planes de producción ó gestión.

5. En forma similar, las funciones de indirectos requieren el mismo grado de definición formal de calidad y límites de servicios que las operaciones de producción.
6. Las funciones de indirectos como las operaciones fabriles, son susceptibles de la introducción de standards objetivos de mano de obra y el control racional de indirectos requiere la utilización de tales standards.
7. La realización del control de indirectos requiere la aceptación de objetivos comunes por parte de la organización responsable del presupuesto, del planeamiento, de los métodos y procedimientos y de la medición de tareas.

Un sistema de control de indirectos que incorpore estos conceptos raramente podrá crearse en cualquier lugar y con una simple medida, sino que se desenvolverá por etapas, edificándose sobre lo que realmente se encuentre disponible.

La primera etapa necesita la aplicación universal de un sistema de control, incluyendo controles tan elementales como los de compras y contrataciones y del ejercicio de funciones analíticas y de negociación a cargo de un grupo centralizado.

La segunda etapa es llevada a cabo en una base departamental. Para cada uno de ellos una primera instalación significa definir sus funciones indirectas ó "productos", la medición de su contenido en trabajo y una introducción de un informe permanente de productividad. Esta instalación inicial provee la carga rudimentaria de trabajo y los datos de volumen para la conversión del presupuesto de indirectos de una base subjetiva a una objetiva y para reducir el área de opinión y emoción en el proceso presupuestario.

En la tercera etapa, las definiciones operativas y la medición del trabajo es purificada a través de la integración con un sistema a largo plazo

del planeamiento de las actividades funcionales y organizativas.

La tarea no se completa nunca sino que es llevada adelante sobre una base de continuidad a fin de sustentar e incrementar los ahorros que se realizan a través de la misma.

## REDUCCION Y CONTROL DE LOS COSTOS ADMINISTRATIVOS Y DE VENTAS

Merced al desarrollo de los modernos sistemas de Contabilidad de Costos, y de los presupuestos, estadísticas además de una amplia gama de herramientas y arbitrios financieros, los Contadores han realizado una valiosa contribución a la dirección de empresas a lo que se agrega el importantísimo papel que también desempeñaron en las tareas de reducción de los costos de fabricación y en el radical mejoramiento de la rentabilidad. En la actualidad se hace impostergable que los esfuerzos que anteriormente se concentraron pura y exclusivamente en el área industrial, sean aplicados paralelamente y con programas igualmente estructurados, a todos los sectores administrativos quienes en razón directa del crecimiento operado en los gastos proporcionan un campo muy fértil para la reducción de costos.

La demostración más palpable del crecimiento desproporcionado de este tipo de gastos para un período de cincuenta años, que va de comienzos de siglo hasta el año 1950, lo brinda la revista de la N.A.C.A. en su número de Octubre de 1953, donde se señala para el caso particular de los Estados Unidos que: "...mientras la cantidad de obreros aumentó un 75%, el número de empleados se incrementó en aproximadamente ocho veces..." Estableciéndose a continuación... "En 1920 los trabajadores de industrias de transformación cuadruplicaban en número a los oficinistas, hoy solamente los duplican...". Este mismo artículo atribuye esta situación a numerosos factores destacando como principales los siguientes:

- "1. El rápido crecimiento industrial que atrajo grandes empresas con complejas organizaciones y problemas de dirección lo que requiere información actualizada en finanzas, costos, análisis diversos, presupuestos, control presupuestario, estadísticas, etc.

- " 2. Mayores exigencias gubernamentales referentes a estadísticas e informes de todo tipo.
- " 3. El lento progreso en el desarrollo de mejoras tecnológicas para las tareas administrativas. En el pasado cada nueva demanda de información significaba agregar un empleado para satisfacerla, en lugar de desarrollar nuevos métodos a fin de realizar el trabajo con el mismo número de empleados. Como resultado de lo expuesto la productividad del trabajo administrativo por empleado no guardaba relación con la producción de bienes por trabajador de fábrica."

En ocasiones se cree haber llegado a la cima en materia de procedimientos administrativos y por ende se da por supuesto la inexistencias de campos propicios para aplicar un programa de reducción de costos, sin embargo se observa muy a menudo que a través de la sola instalación de un moderno equipo de oficina, de computación de datos o similar, se produce un replanteo total de los procedimientos en vigencia.

Con este objetivo como meta lo más adecuado en la faz administrativa resulta la aplicación de un programa por etapas, cuyas bases fundamentales podrían ser las siguientes: (11)

- a) Evaluación de tareas y selección de sectores.
- b) Determinación del flujo lógico de tareas y fijación de standards de tiempo.
- c) Control del diseño y utilización de los formularios.

A continuación se analizan los puntos propuestos.

#### Evaluación de tareas y selección de sectores

El objetivo fundamental de este punto radica en el establecimiento de la cantidad necesaria de personal requerida para procesar un volumen de trabajo determinado al más bajo costo posible.

Esta definición implica la efectivización de un análisis que solamente resulta viable si se emplean las técnicas que Ingeniería Industrial aplica corrientemente en la determinación de los standards de fabricación, a los estudios administrativos de tiempos. Es necesario adaptar estas técnicas al tipo genérico de trabajos administrativos mediante la fijación a priori de la unidad de medida para la producción que en este caso podrá tratarse de facturas, recibos de pago, liquidaciones de sueldos, etc.

Los mejores resultados en la aplicación de standards se obtienen, a semejanza con los sectores de fabricación, en aquellos trabajos que son de naturaleza rutinaria y repetitiva. Los pasos a seguir en la implementación del sistema consisten principalmente en:

- 1º) Reproducir gráficamente el flujo de tareas, de acuerdo con los procedimientos en vigencia, asignando valores en unidades de tiempo a cada operación.
- 2º) Calcular los tiempos totales requeridos por cada operación, mediante la multiplicación de los tiempos unitarios por los volúmenes mensuales a procesar.
- 3º) Agrupar las operaciones por posición y sumar los respectivos tiempos unitarios a fin de obtener el tiempo efectivo para el período medido.
- 4º) Establecer los standards de rendimiento a través de la preparación de un presupuesto de control de horas-administrativas.
- 5º) Determinar la variación por eficiencia comparando horas de presencia versus horas standards provenientes del volumen de trabajo procesados.

Previo al intento de completar cualquier estudio sobre el tema, es indispensable establecer claramente las funciones de los departamentos o sectores involucrados para lo cual no deben obviarse, en caso de necesidad, los

cambios de fondo en los procedimientos en uso. A fin de obtener los máximos beneficios en la aplicación de los standards se deben seleccionar sectores que realicen trabajos de naturaleza rutinaria y repetitiva, tal como se estableció en los párrafos anteriores, con grandes volúmenes relativos en la carga de trabajo, es decir: Liquidación de sueldos y jornales, control de tarjetas de jornales, recepción y salida de materiales, etc. Por el contrario los departamentos donde predominan las tareas creativas, no mensurables ó de compleja compilación, no son pasibles de inclusión en este tipo de procedimiento.

Una vez realizada la elección, se pondrá en conocimiento del supervisor respectivo la naturaleza, el propósito y la amplitud, así como los resultados anticipados de la tarea emprendida. Por otra parte es fundamental explicar el hecho que la mencionada elección no lleva implícita ninguna crítica a su labor anterior. La filosofía aplicable en estos casos se finca en el mejoramiento de la tarea actual y el supervisor debe sentir que la investigación le pertenece y que los demás sólo se desempeñan como analistas de la información que él suministra.

El obtener una activa colaboración del supervisor, no sólo es recomendable desde el punto de vista humano, sino que además resulta beneficioso porque es la persona indicada para describir la forma en que son desempeñadas las tareas y señalar los volúmenes procesados en cada operación, transformándose entonces en una pieza vital del estudio llevado a cabo en un factor fundamental para la reducción del tiempo insumido.

Es muy humano que los empleados vean con desconfianza los programas de reducción de costos. El resentimiento nace de la crítica que implícitamente se desprende de un cambio en el método vigente la que, sumada a la ansiedad por la posible pérdida del empleo, conduce a configurar una si-

tuación sumamente incómoda. El efecto de un relevamiento de tareas tiene consecuencias mucho mayores sobre el personal de un departamento de lo que piensa la generalidad. Por consiguiente al comienzo del referido relevamiento deben hacerse arreglos que tiendan a conseguir un cambio en la actitud de los empleados hacia un objetivo de plena cooperación.

Es en este punto donde se presenta la necesidad de interesarlos en la tarea para que aporten ideas constructivas, propiciando amplios debates con las soluciones posibles. Lo anterior indudablemente implica además la ubicación del personal en el marco mental adecuado para la aceptación de cambios que sin duda se desprenderán del relevamiento realizado.

Normalmente resulta ventajoso que cada uno complete un formulario donde se detalle su actividad diaria, con la estimación del tiempo que se supone insume cada tarea hasta completar las horas de presencia. Si tenemos en cuenta que adicionalmente se puede incluir en el mismo formulario los trabajos realizados en forma periódica, semana, mes, etc., se completa la información con todas las tareas efectuadas en intervalos regulares. A modo de aclaración y ayuda para la interpretación de cada tarea a cargo del analista, es indispensable que el entrevistado agregue una muestra de los formularios utilizados en su trabajo.

#### Determinación del flujo lógico de tareas y fijación de standards de tiempos

La entrega de los formularios reseñando la actividad diaria, indicados anteriormente marca en realidad el comienzo de la segunda fase del programa, que consiste principalmente en la apertura de cada operación en sus partes componentes tal como si se tratara de un proceso de fabricación.

De esta manera las operaciones se agrupan en su secuencia lógica, lo que hará posible la complementación de una tarea administrativa por el camino más simple. Previamente se identifica en el organigrama departamental cada posición mediante un número que servirá para ubicarla en el

gráfico que contiene el flujo de tareas (Cuadro N° 1)

Se ha comprobado que la mejor forma de registrar y determinar el flujo de tareas administrativas consiste en representarlas en un gráfico convencional de acuerdo con el procedimiento vigente en el momento de la investigación. La técnica de construcción de estos gráficos es muy conocida como para volver a reproducirla, sólo conviene puntualizar un aspecto que hace al resultado de su aplicación en este campo. Como se sabe el gráfico se comienza en la parte superior de la página y todas las líneas seguirán una dirección descendente, con la particularidad de que la primera columna de la izquierda nos señalará al sector responsable de las operaciones fundamentales y las demás columnas hacia la derecha, las obligaciones de los grupos subsiguientes. Este procedimiento contribuye a enfatizar exactamente el lugar donde se centra el nudo del problema en numerosas oportunidades: las secuencias de idas y venidas de una tarea determinada.

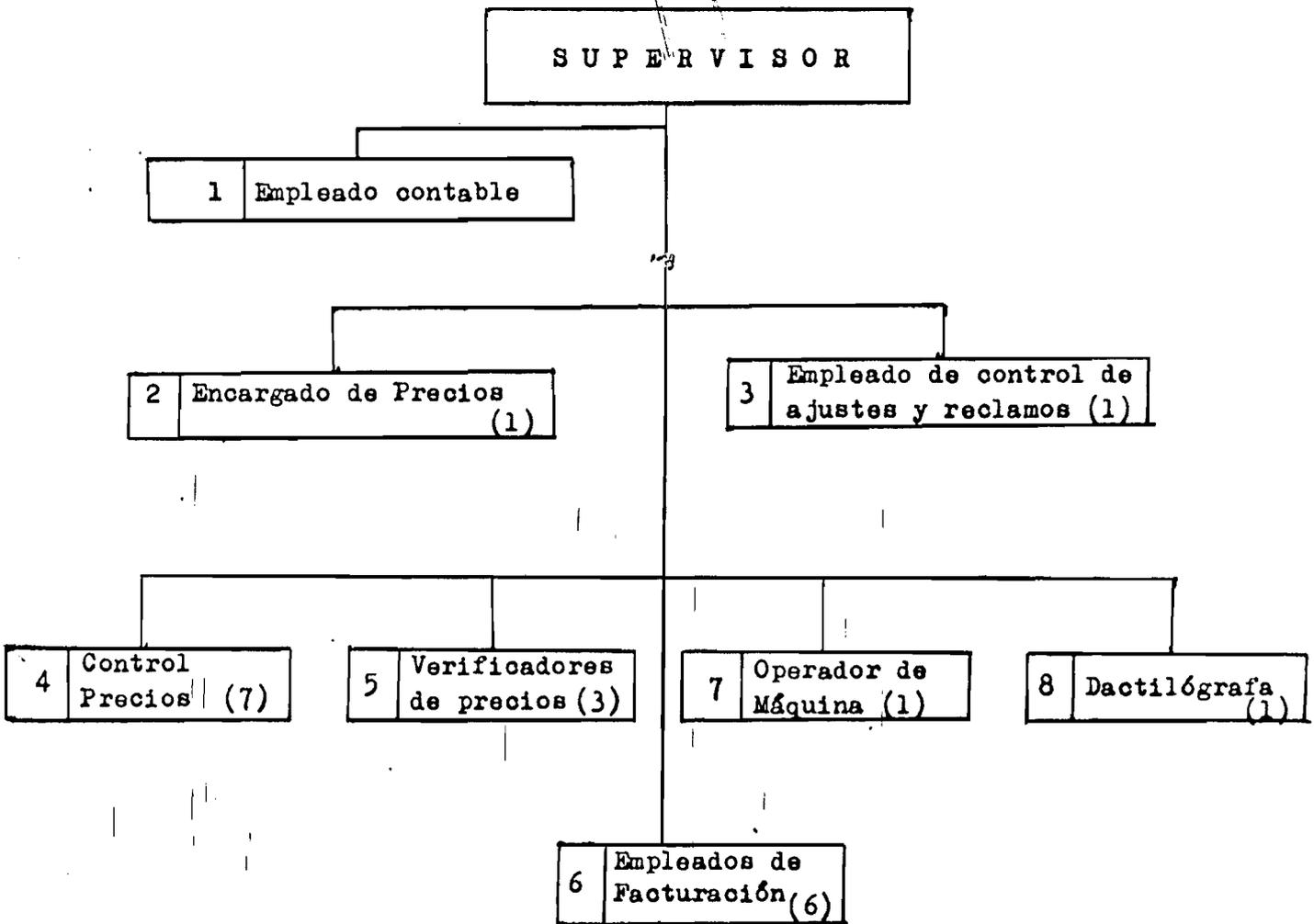
Una descripción breve pero completa de la operación aparece al lado de cada símbolo, explicando totalmente el trabajo realizado. Esta función tiene una importancia relevante en tanto y en cuanto las descripciones tienen como fin, en última instancia, estimar el tiempo requerido, y eventualmente cuando se acumulan por posición, emplearlas como base en la descripción de las posiciones. Luego de la descripción se muestran tres cuadros donde se ubican las horas hombres por mes, volumen mensual y horas hombre por unidad. (Cuadro N° 2).

Como se indicó anteriormente, cada operación se identifica con un número. Los símbolos utilizados en el gráfico señalan los formularios que ingresan para su procesamiento ó los documentos creados internamente en el departamento. La denominación del documento ó el número del formulario se muestran en el símbolo, además de las copias creadas o recibidas.

GRAFICO DE ORGANIZACION

SECCION FACTURACION

RELEVAMIENTO PARA CONTROL DE COSTOS



Si nos detenemos en este punto es fácil observar que la exactitud de un gráfico de esta naturaleza depende de la fidelidad con que se registró el trabajo realizado en cada pieza de papel en el momento que fluye a través del departamento, ó hasta que transpone su responsabilidad, es destruído ó definitivamente archivado. Es decir que cada formulario puede contactarse con seis u ocho posiciones a medida que se desplaza a través del departamento y que, a la recíproca, cada posición es afectada por el formulario lo que queda registrado en los símbolos y la descripción de la operación. Es indispensable contar con una copia de todos los formularios y documentos que puedan afectar a un departamento, por lo cual se identifica y verifica cada copia como complemento de la fase de graficado, asegurando de esta forma que todos los ingresados o creados en la esfera departamental sean adecuadamente registrados. En resumen, el analista transforma el gráfico en una representación fotográfica del trabajo, guardando el orden exacto en que se realiza.

El próximo paso debe llevarse a cabo con sumo cuidado por las implicancias ulteriores en la exactitud de toda la tarea posterior, éste consiste en la fijación de standards y determinación de carga de trabajo de cada posición en base a la función tiempo. En cada operación se compila el tiempo a partir de unidades de segundos ó aún fracciones de los mismos, las que luego se convierten en decimales. El promedio mensual del volumen, resultado de un muestreo de varios meses representativos, se multiplica por la unidad de tiempo. De esta manera se obtiene el tiempo total mensual para cada operación, la que luego se multiplica por el número de posiciones a efectos de determinar las necesidades de horas hombre para el departamento.

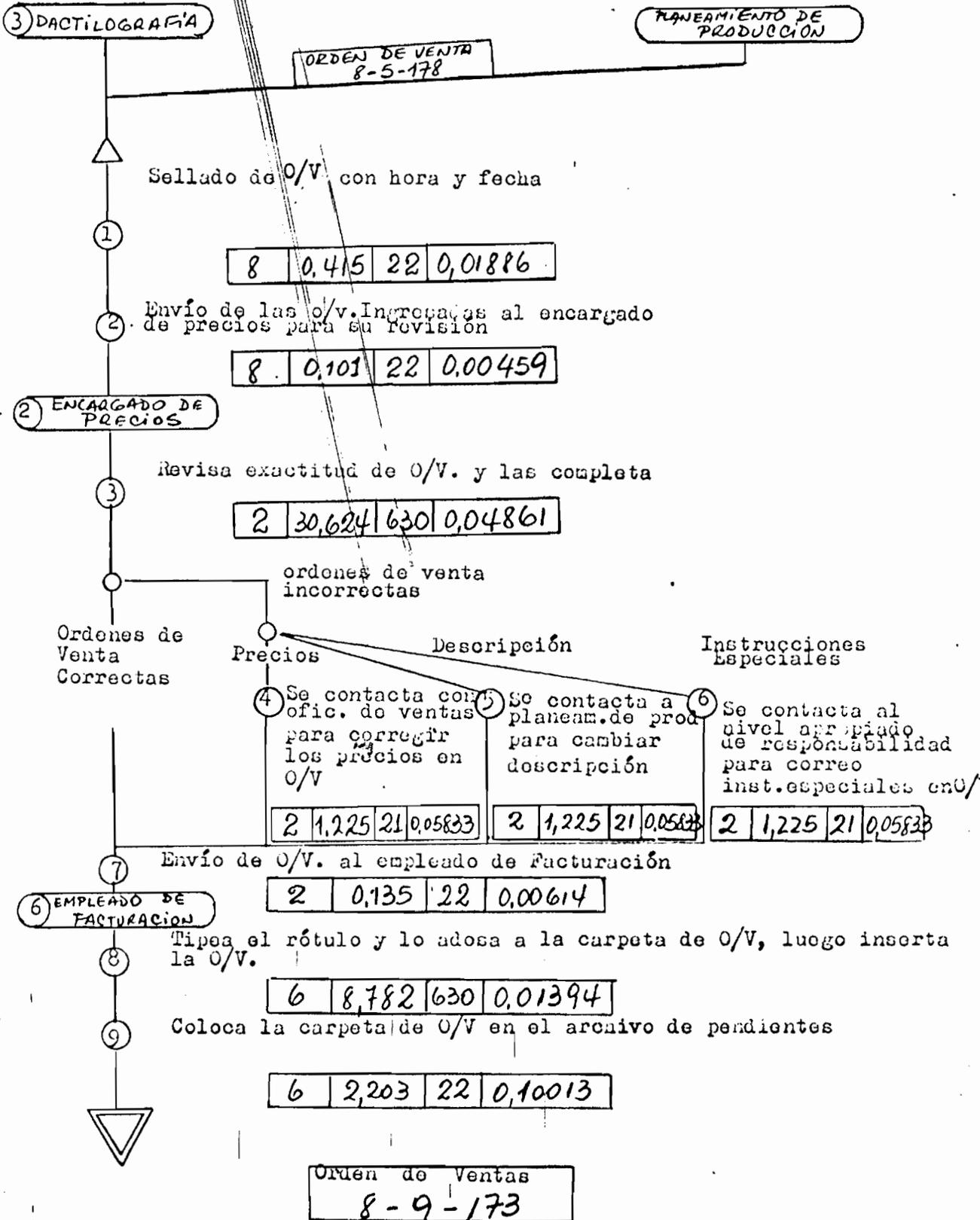
Además de los datos del standard por carga de trabajo a algunas operaciones se le pueden asignar un tiempo fijo en forma estimativa por no resultar prácticamente mensurables, tales serían: preparación de informes

GRAFICO DE PROCEDIMIENTOS

SECCION FACTURACION

Varios

Ordenes de ventas  
 Recepción de ordenes de  
 venta en Sección Facturación



SIGNIFICADO DE LOS SIMBOLOS UTILIZADOS EN EL GRAFICO DE PROCEDIMIENTOS :

○ Paso u operación en el flujo de trabajo.

○ Distribución de Papeles y/o Formularios.

▽ Archivo temporario ó un alto necesario en el flujo de papeles.

▽ Archivo permanente u otro destino final en el flujo de materiales.

▽ Papeles destruidos o descartados.

△ Recepción de papeles y/o formularios desde el Exterior.

$\frac{1}{3}x$  Formulario u otro documento, indicándose en el denominador el número de copias además del original.

⊗ Involucra la posición.

VOLUMEN			
1	2	3	4

1.- Posición

3.- Promedio Unidades por mes

2.- Horas-hombre por mes

4.- Horas-hombre por unidad.

no periódicos, atención de llamadas telefónicas, tiempo insumido en preparación de tareas, etc. También se aplica un factor de asignación para ajustar las pérdidas de productividad derivadas de fatiga, períodos de descanso, desaceleración de tareas, etc.

A fin de proveer un cuadro resumido de las posiciones y de la carga de trabajo, se hace necesario clasificar el gráfico a efectos de suministrar la descripción de las posiciones (cuadro 4). Lo anterior determina el total de personal y el tiempo efectivo, más la cantidad de horas en exceso que no hayan sido asignadas por el standard.

El próximo paso tiene extrema importancia, ya que es aquí donde la operación de un departamento es observada cuidadosamente desde el punto de vista del procedimiento a efectos de detectar cualquier inconsistencia, duplicación, trabajo innecesario, demoras, etc. Cada fase del trabajo realizado en un departamento es analizado con actitud crítica, teniendo "in mente" las preguntas siguientes:

1. ¿ Es necesario?
2. ¿ Duplica una tarea realizada en otro lugar?
3. ¿ Se puede combinar con algún otro?
4. ¿ En caso de ser necesario y no duplicar ninguna otra actividad, ¿Es realizado en la forma más eficiente?

El pensamiento del analista de procedimientos debe basarse en que el método último aún no ha sido aplicado y en que siempre puede hallarse una manera mejor de realizar una función dada.

La tarea posterior consiste en la determinación de la carga efectiva de trabajo a fin de establecer que:

1. A posiciones similares se le asigna trabajo de similar naturaleza.
2. En tanto sea posible, evitar mezclar distintos grados de habilidad en la carga de posiciones. Por ejemplo las tareas de una dactilógrafa no deben entremezclarse con los de una archivera, ya que

para tal posición el salario puede ser menor. Tal vez este principio no resulte de aplicación para pequeñas empresas.

3. Los deberes se asignan a fin de asegurar la continuidad progresiva del flujo de material a través de las posiciones, evitando cuellos de botellas y trazados de ida y vuelta.

Es absolutamente necesario el control presupuestario de las horas hombre administrativas para asegurar a la dirección de la empresa que los beneficios derivados del relevamiento serán irreversibles. Este tipo de control se basa en horas por posición. Los determinantes de presupuesto utilizados para cada posición son de tres tipos de items.

El primer tipo es el volumen de operaciones repetitivas y se establece mediante la selección en el volumen de operaciones de unos pocos entre los más importantes y acumulado todos los valores horarios correspondientes incluidos en la descripción de cada operación. El total de estos valores horarios se divide por el volumen seleccionado de manera de establecer un valor permanente. El segundo tipo es denominado constante de tiempo, el cual combina todas las operaciones diarias semanales o mensuales para cada período, formando valores con tiempo total constante para cada posición. El tercer tipo de determinantes consiste en las asignaciones especiales y se presupuestan en base al tiempo real requerido para completar cada una.

Los volúmenes mensuales reales, multiplicados por los determinantes presupuestadas, dan como resultado las horas standards ganadas, las que agregadas a las horas constantes y a las provenientes de asignaciones especiales, configuran el total de horas ganadas. Estas horas ganadas se dividen por las de presencia a efectos de determinar la eficiencia de la posición, como se indica en el informe "Presupuesto mensual de horas-hombres administrativas (cuadro 5).

## DESCRIPCION DE LA POSICION

CUADRO N° 4

Pac. 1 de 3

Descripción de la posición						
Compañía .....			Fecha de relevamiento .....			
Ubicación .....			Fecha del análisis .....			
Responsabilidad .....			Fecha de revisión .....			
Sección .. Facturación .....			Fecha de revisión .....			
Posición .. Encargado de precios .....			Fecha de revisión .....			
Gráfico N°	Oper N°	A ó Desde pos. N°	Descripción Operativa	Horas hombre por mes	Unidades Promedio por mes	Horas hombre p/unidad
<u>Ordenes de Venta</u>						
<u>Recepción de O/V en sección Facturación</u>						
I	3	x	Revisión de exactitud y complementación de o/v.	30,624	630	0,04861
	4	x	Contactar Oficina de Ventas para corregir precios en las o/v.	1,225	21	0,05833
	5	x	Contactar Planeam. de Prod. para corregir descripciones en o/v.	1,225	21	0,05833
	6	x	Contactar el nivel de responsabilidad adecuado para corregir instrucciones especiales en las o/v.	1,225	21	0,05833
	7	x	Envío de todas las o/v. al empleado de Facturación.	0,135	22	0,00614
<u>Reclamos y Ajustes</u>						
	86	x	Verifica las correcciones y el tipeo en la tarjeta maestra de correcciones	1,897	97	0,01956
	94	x	Verifica y revisa la tarea realizada en los papeles de trabajo por el empleado de control	7,000	36	0,19444
<u>Informe N° 51</u>						
	151	x	Verifica los desvíos consignados en las notas y registrados en la recapitulación	5,498	4	1,37452

152	x	Devuelve al archivo temporario la recapitulación de desvíos	0,025	4	0,06625
153	x	Envía la copia para contabilidad de la factura, adjuntando los desvíos consignados y la recapitulación de desvíos a dactilografía y aconseja en caso de instrucciones especiales	0,058	3	0,01933
I		..... <u>Varios</u>			
		<u>Asignación por teléfono</u>			
		Para problemas de trabajo; $\frac{1}{2}$ hora por día	11,000	22	0,5000
		<u>Asignación por Preparación de Trabajos</u>			
		Asignación para preparación de trabajo y guardado de elementos al finalizar el día	<u>3,667</u>	22	0,1667
		Tiempo efectivo	151,9		
		Horas no asignadas	<u>21,1</u>		
		Total de horas hombre por mes	<u>173,0</u>		

CONTROL PRESUPUESTARIO MENSUAL DE HORAS HOMBRE ADMINISTRATIVAS

Ubicación: Sección Facturación. Responsabilidad: Contaduría. Mes: .....

POSICION Y FUNCIONES	BASES DE MEDICION	1 Tiempo Std. unitario	2 Volumen Std. mensual	3 Horas hombre estimad.	4 Volumen real del mes	5 Horas Hombre stand.	6 horas hombre reales Canadas	7 sobre (bajo) stand.	8 Efic.
Nº 2 - Encargado de Precios									
Ordenes de Venta y cambios	Nº de Órdenes de Venta	0,07413	630		560	46,7	41,5		
Ajustes	Cantidad permitida	0,02784	97		103	2,7	2,9		
Reclamos	Nº de reclamos autori.,	0,24333	30		42	7,3	10,2		
Informes	Constante			5,5		5,5	5,5		
Varios	Constante			89,7		89,7	89,7		
Asignaciones Especiales	Real								
Sub-total						151,9	149,8	(2,1)	87,5
Nº 3 - Empleado de Ajustes y Control de reclamos									
- Procesamiento de resumen de cargas	Nº de Facturas	0,00743	2.166		2.204	16,1	16,4		
- Registración y control de la Carta de Porte	Nº de Facturas	0,01256	2.166		2.205	27,2	27,7		
Sub-total									
Nº 8 - Dactilógrafas									
Ordenes de Venta	Diariamente	0,24545	22		21	5,4	5,2		
Procesamiento de resumen de cargas	Nº de Facturas	0,04728	2.166		2.312	102,4	109,3		
Varios	Constante			46,1		46,1	46,1		
Asignaciones especiales	Real						13,9		
Sub-total						153,9	173,6	19,7	100,0
Total de Horas-Hombre Standards						3.014,1			
Total de Horas Standards Canadas							3.179,1		
Total de Horas Canadas sobre el Standard								165,0	

Se ha asignado una línea horizontal para cada posición con el fin de agrupar las Asignaciones Especiales. Se intenta incluir en esta categoría todas las tareas trimestrales, semestrales y anuales y otros tipos de eventos no rutinarios que no se muestran en la descripción de tareas. El presupuesto de mano de obra administrativa debe acompañarse con descripciones de tales tareas cuando ellas se presenten. Solamente reciben este tratamiento las obligaciones de envergadura, en razón de que el presupuesto debe ser lo suficientemente flexible para incluir las pequeñas.-

CONTROL DE COSTO DEL PERSONAL ADMINISTRATIVORENDIMIENTO EN EFICIENCIADE LASPOSICIONES CONTROLADAS

SECCION ..... Facturación .....

MES DE .....

ANALISIS DE RENDIMIENTO

1. Horas standard ganadas	3151
2. Asignaciones especiales	28
3. Horas totales ganadas	3179
4. Horas de presencia normales	3420
5. Horas extras	24
6. Total de horas de presencia programadas	3444
7. Horas programadas (sobre-bajo) las horas ganadas	265
8. Porcentaje de rendimiento	92%
9. Horas pagas de ausencias (Vacaciones, feriados, enfermedad, etc)	40

ANALISIS DE LAS VARIACIONESDE COSTOVARIACION EN RENDIMIENTO

A. Horas de presencia programadas	3444
B. Sueldos pagados por horas de presencia (excluyendo el premio de las horas extras)	\$ 8610.-
C. Cuota horaria promedio	\$ 2,50
D. Sueldos pagados por horas de presencia (Incluyendo el premio por horas extras)	8640
E. Valor de las horas ganadas (C x 3)	7947,50
F. Mayor costo de las horas de trabajo ganadas	692,50

OTRAS VARIACIONES

HORAS DE AUSENCIA PAGAS

Vacaciones

—

Feridos

—

Enfermedad

100.—

G. TOTAL DE OTRAS VARIACIONES

100.—

H. TOTAL DE SUELDOS PAGADOS (G + D)

8.740.—

DETALLE DE ASIGNACIONES ESPECIALES

TOTAL

CUADRO 6

Luego de haberse completado el estudio, mensualmente se prepara un "Informe de Eficiencia" (Cuadro 6), que muestra un análisis del costo y el rendimiento real en comparación con los standards fijados. Este informe presenta un cuadro instantáneo del costo de la producción por hora-hombre y elimina de raíz las conjeturas respecto al personal necesario para cubrir una cantidad dada de trabajo. Dicho en otras palabras muestra el grado de cumplimiento de los objetivos.

#### Control del diseño y utilización de los formularios

El control de los formularios normalmente está adjudicado al departamento de Métodos. Demás está decir que en el pasado este tipo de control ha recibido una atención preferencial, habiéndose escrito bastante sobre ello. Sin embargo todo el mundo está de acuerdo en que debe realizarse continuamente su importancia en consonancia con el ahorro potencial en costos administrativos emergentes de un sólido programa destinado al control de los mismos.

El principal objetivo de un programa de control de formularios radica en la reducción de gastos en personal administrativo mediante la eliminación de formularios innecesarios y la incrementación de la eficiencia de los restantes. Estimaciones realizadas en los Estados Unidos (Boletín de la N.A.C.A., Octubre 1953, pag. 180) señalan que la empresa promedio gasta de 8 a 10 dólares en personal administrativo por cada uno empleado en formularios impresos. Por lo tanto, es razonable pensar que si eliminamos los formularios innecesarios, no solamente reduciremos la facturación de los proveedores por este concepto sino, que también decrecerán los gastos administrativos que corren aparejados con los formularios en uso.

Se ha determinado que el primer paso en este control se basa en prevenir la introducción de los formularios superfluos ó innecesarios en los procedimientos. Para cumplir con este objetivo es aconsejable nombrar un representante en cada departamento de mayor envergadura, para que actúe en todas las tramitaciones atinentes a formularios. A este empleado se le

asigna la responsabilidad de revisar cuidadosamente cada nuevo formulario a implementarse ó en uso, con el siguiente esquema mental:

1. ¿ Es necesaria la información suministrada?
2. En caso de que sea así, ¿Puede estar disponible en otro informe ó puede consolidarse este formulario con otro que sirve un propósito similar?
3. ¿Cuál es la cantidad mínima de copias requeridas? (Las copias innecesarias son causa de gastos adicionales en imprenta y en personal administrativo).

Un factor muy importante para el control, es el diseño. Los formularios que son lógicamente compaginados y de fácil comprensión, pueden contribuir en gran medida a reducir el esfuerzo del personal involucrado en su utilización. Los empleados encargados de su aprobación o preparación deben ser aleccionados para que los revean con sumo cuidado, considerando fundamentalmente el mejor diseño posible.

Luego de haberse establecido claramente la necesidad del formulario y su adecuado diseño, se prepara un cuestionario (cuadro 7), donde se incluyen preguntas concernientes al control y las especificaciones para su reproducción. Este cuestionario y el bosquejo nítido del formulario se envían al departamento de Procedimientos, quien investiga su necesidad, contenido, distribución, la correlación con los procedimientos propuestos o establecidos y sus efectos en otros departamentos. En caso de resultar aprobado se lo remite al sector de servicios a cargo de los impresos, para establecer donde se imprimirá, se le asignará un número de formulario, se determinará la cantidad mínima en stock, etc.

#### Política de retención en la fabricación y provisión de formularios.

Una parte esencial del programa consiste en conservar un stock adecuado de todos los tipos de formularios, tanto los comprados como los repro-



ducidos en la propia empresa, en cantidades suficientes para satisfacer los requerimientos y de acuerdo con la política de lote más económico de compra o impresión. Estos formularios se almacenan en el economato central y se retiran en el momento de necesitarlos y mediante la utilización de las tarjetas de "mínimo", que reflejan el punto de pedido, asegurándose con suficiente anticipación una nueva recepción de los mismos y su disponibilidad, en el momento oportuno.

Cuando resulte obvio que un formulario no se mueve como debiera, se solicita información al departamento que lo utiliza corrientemente con el fin de determinar si el mismo se ha convertido en obsoleto. Esta vigilancia constante torna improbable la permanencia en stock de un formulario inactivo.

El paso final y parte fundamental del programa de control, es la destrucción sistemática de los formularios luego que hayan cumplido con su cometido. Un programa bien pensado en el cual se destruyen los registros inútiles en lugar de retenerlos, puede hacer mucho en el campo de la reducción de los gastos administrativos. Aunque el costo de manipuleo, archivo y embalaje de registraciones es bastante complejo de obtener, se sabe a través de la experiencia de empresas americanas que los referidos gastos para el caso de 7.000 cajones de comprobantes acumulados durante la segunda guerra mundial ascendieron a 80.000 dólares. (op.citada pag. 182).

Este programa se estructuró en base a la retención de los registros y comprobantes esenciales ó requeridos por la ley, por consiguiente con anterioridad a su puesta en marcha es fundamental clasificarlos cuidadosamente, así como proceder a la destrucción de los documentos que se consideren innecesarios. Los registros que se disponga retener se guardarán en cajones especiales debidamente rotulados y clasificados de manera de obtener un rápido acceso a la información en caso de necesidad. Las áreas de custodia de documentos normalmente se hallan bajo el control del departamento de Contabilidad.

El tiempo de conservación de los documentos depende de las regulaciones legales y de las necesidades administrativas. A tal efecto en ocasión de proceder a su embalaje es recomendable completar un formulario conteniendo la fecha en que los registros pueden ser destruidos en cada caso, luego se los archiva en forma correlativa de acuerdo con su fecha de destrucción.

Beneficios derivados de un programa de control de costos administrativos.

Los programas cuya finalidad son la reducción y el control de los costos administrativos requieren un tiempo considerable y un esfuerzo acorde en su aplicación, por consiguiente de los mismos deben derivarse numerosos beneficios a efectos de compensar tanto esfuerzo. Las principales ventajas que pueden obtenerse de tal tipo de programa se resumen en las siguientes:

- 1º) El beneficio fundamental es, por supuesto, la ganancia monetaria resultante de la reducción de los costos administrativos. En razón de que los sueldos forman el ítem principal de este tipo de costos, la reducción en la cantidad de gente empleada produce el mayor beneficio. La reducción en personal no significa necesariamente que los empleados pierdan sus trabajos, sería una interpretación demasiado simplista además de errónea, normalmente la rotación natural y la absorción de personal por otros departamentos ocupa la mayoría del personal libre.
- 2º) Al adoptar este programa, los supervisores toman conciencia de la necesidad de controlar y reducir costos administrativos. Muchas ideas interesantes se desarrollan y toman cuerpo en conexión con este tema, es muy probable que algunas de ellas nunca hubieran tenido oportunidad de manifestarse en otras condiciones.
- 3º) La dirección de la empresa cuenta con una serie de puntos de referencia para determinar la tendencia de los costos administrativos.

- 4°) Es posible comparar la eficiencia entre departamentos ya que todos funcionan en base al sistema standard.
- 5°) Se eliminan definitivamente las conjeturas referentes a la cantidad de personal indispensable para procesar un volumen de trabajo.
- 6°) Los empleados sienten que trabajan para una gerencia eficiente, quien a su vez les inspira un sentido de orgullo por los progresos logrados.
- 7°) A través de la mayor productividad, los empleados perciben la oportunidad de mejorar sus ganancias y de asegurar su empleo.

## BIBLIOGRAFIA

### a) ESPECIFICAS:

- (1) : Benjamin P. Hamilton / Helps for your Cost Reduction Program.  
N.A.A. Bulletin, Vol. XL - Section 1 , N° 5 - January 1959.  
New York U.S.A. , págs. 5/10.
- (2) : Paul M. Deal/Continuous Cost Reduction.  
N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXV N° 3 - November 1953.  
New York U.S.A., págs. 338/343.
- (3) : Alwyn M. Hartogensis / Cost Reduction by Route Force  
N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXV N° 3 ; November 1953.  
New York U.S.A., págs. 344/350.
- (4) : Marion H. Simpsen / Departmentalization for lower cost levels.  
N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXV N° 3 - November 1953.  
New York U.S.A., págs. 351/361.
- (5) : Frank Z. Oles / Budgeting is the road to Cost Reduction.  
N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXV N° 3 - November 1953.  
New York U.S.A., págs. 330/335.
- (6) : G.R. Crowningshield and G.L. Battista / Is Conventional Accounting  
adequate for Cost Reduction Program?  
Management Accounting, Section 1 Vol. XLIX N° 5 - January 1968.  
New York U.S.A., págs. 36/42..
- (7) : Richard F. Pierce / The importance of the distinction between fixed  
and variable cost.  
N.A.A. Bulletin - Vol. XLV N° 9 - May 1964.  
New York U.S.A. - Págs. 19/26.

- 6
- (8) : Owen B. Hill / What a "Value Analysis" group can do to achieve Cost Reduction.  
N.A.A. Bulletin - Vol. XL N° 5 - January 1959.  
New York U.S.A. págs. 69/76.
- (9) : V. Von Boll / Purchase Cost Reduction and value buying.  
Management Accounting, Section 1 Vol. XLVII N° 3 - November 1965. New York U.S.A. - págs. 35/38.
- (11) : F. Ray Friedley / Clerical Cost Reduction and Control.  
N.A.C.A. Bulletin, Vol. XXXV N° 3 - October 1953.  
New York U.S.A. - págs. 171/185.
- (10) : David C. Howard / Overhead Cost are controllable.  
Management Accounting, Section 1 Vol. XLVIII N° 6 - February 1967. New York U.S.A., págs. 33/35.

b) GENERAL

- Robert Beyer / Contabilidad de eficiencia para Planeamiento y Control.  
Ediciones de Contabilidad Moderna Buenos Aires - 1968.
- Charles T. Horngren / La Contabilidad de costos en la Dirección de Empresas UTEHA.  
México -
- Gordon Shillinglaw / Cost Accounting Analysis and Control  
Richard D. Irwin, Inc. - 1962  
United States of America
- Spencer y Siegelman / Economía de la Administración de Empresas UTEHA  
México