



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



Aplicación del costeo directo standard a la industria frigorífica. contribución al medio más idóneo para implementar la política oficial de precios

Cassella, Osvaldo Raúl

1979

Cita APA: Cassella, O. (1979). Aplicación del costeo directo standard a la industria frigorífica, contribución al medio más idóneo para implementar la política oficial de precios.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

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

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

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

TESIS

APLICACION DEL COSTEO DIRECTO STANDARD A LA
INDUSTRIA FRIGORIFICA

CONTRIBUCION AL MEDIO MAS IDONEO PARA IMPLEMENTAR LA POLITICA
OFICIAL DE PRECIOS.

*Aprobada en calificación BUENO (7)
por parte del Sd. Mayo de 1980.*

P. F. J. Pavesi

PEDRO F. J. PAVESI
DIRECTOR DPTO. DOCTORADO

Autor: Osvaldo Raúl Cassella

Domicilio: Avda. de los Incas 3902 5º "C"

1427 Buenos Aires República Argentina

Nº de Registro: 20.607 - Plan: D

Consejero: Dr. José F. Punturo

CATALOGADO

Fecha de terminación: 18 de Julio de 1979

Fecha de presentación: 18 de Octubre de 1979

INDICE DE MATERIAS

	PAG.
CAPITULO I: INTRODUCCION Y METODOLOGIA	4
1.— Aspectos comerciales del mercado internacional	4
2.— El rol de la contabilidad de costos	5
3.— La necesidad de prever y la idea del presupuesto	5
4.— La razón de ser del costo standard	6
5.— Los recursos humanos y la departamentalización de la empresa	7
6.— Condiciones que debe reunir un sistema contable de información y control	9
7.— Metodología a utilizar en esta obra	10
CAPITULO II: LA TECNICA CONTABLE EN MATERIA DE COSTOS	13
1.— Costos o gastos fijos	13
2.— Costos o gastos variables	13
3.— Costos semifijos o semi variables	14
4.— El porqué de esta clasificación	15
5.— Sistemas de costos	19
6.— Aplicación a nuestro caso	20
CAPITULO III: LA INTERVENCION ESTATAL EN MATERIA DE COSTOS Y PRECIOS	21
1.— Enfoque inicial	21
2.— La organización interna de la empresa	22
3.— Antecedentes internacionales	22
4.— Antecedentes en nuestro país	23
5 — Análisis crítico de la legislación argentina a partir del año 1975	25
5.1. Resolución Nº 33 de la Secretaría de Comercio de fecha 15-9-1975	25
5.2. Examen de los formularios implementados por la Secretaría de Comercio	28
5.3. Resolución Nº 34 del 15 de Setiembre de 1975	38
5.4. Resolución Nº 55 del 27 de Febrero de 1976	38
5.5. Resolución Nº 4 del 6 de abril de 1976	38
5.6. Examen de los formularios implantados por la Resolución Nº 4 y comparación con la información requerida por la Resolución Nº 33 del 15 de Setiembre de 1975	39
5.7. Resolución de la Sec. de Comercio Nº 25 de fecha 12 de Abril de 1976	42
5.8. Resolución de la Sec. de Comercio Nº 149 de fecha 10 de Junio de 1976	43
CAPITULO IV: SOLUCIONES OFRECIDAS EN OTROS PAISES	48
1.— Introducción	48
2.— Conceptos de la Western States Meat Packers Association	48
3.— El manual de control de costos de la Western Association	50
4.— El enfoque de la National Independant Meat Packers Association	50
5.— Objetivos del manual de Contabilidad de Costos para la industria frigorífica	51
6.— Definición de costo unitario	51
7.— Concepto de Contabilidad de Costos Uniforme	54
8.— Contabilización de las ventas	56
9.— Tratamiento contable de los subproductos	57
10.— Determinación del costo del ganado para cada producto	57

	PAG.
CAPITULO V: MODALIDADES OPERATIVAS DE LA COMPRA DE HACIENDA Y SU FAENAMIENTO	60
1.— Clasificación del ganado	60
2.— Aspectos de la operación de invernada	60
3.— Categorización anual	61
4.— Control de gestión de compra de hacienda	62
5.— Control sanitario	63
6.— Recupero de cueros por mortandad en los corrales y por decomiso	64
7.— Faenamiento en playa matanza	65
8.— Cámara de observación	66
9.— Cámara de Oreo	66
10.— Variación mezcla macho/hembra	67
11.— Merma producida en las Cámaras de Oreo	69
CAPITULO VI: PROCESO DE INDUSTRIALIZACION DE RESES FAENADAS	71
1.— Despostada	71
2.— Variación Rendimiento Limpio sobre Caliente	72
3.— Elaboración de productos en conserva: Departamento de cocina	73
4.— Cómputo de los envases de hojalata	73
5.— Depósito de productos enlatados	74
6.— Etiquetado y encajonado	75
7.— Variación de eficiencia etiquetado y encajonado	75
8.— Producción defectuosa	76
9.— Productos congelados. Túnel de congelamiento	76
10.— Comparación entre los mercados de productos enlatados y de productos congelados	78
11.— Productos enfriados	80
CAPITULO VII: PRODUCTOS SECUNDARIOS Y ENVASES — ASPECTOS OPERATIVOS Y CONTABLES	81
1.— Clasificación de los cueros	81
2.— Ingreso a depósito de los productos secundarios	82
3.— Insumo envases para no enlatados e incorporación a depósitos	83
4.— Reprocesamiento de productos enlatados	84
5.— Productos en tránsito	85
6.— Contabilización de las ventas	85
7.— Contabilización del costo de venta	86
8.— Fabricación de tarros y llaves abrelatas	87
9.— Aplicación del sistema de costos standards a la fabricación de tarros y llaves abrelatas	88
10.— Laboratorio	89
11.— Ventas al personal	89
CAPITULO VIII: EL PROBLEMA DE LA VALORIZACION DE MATERIAS PRIMAS EN UN FRIGORIFICO INDUSTRIAL	90
1.— Introducción: Costos conjuntos y costos conexos	90
2.— El caso especial de la industria frigorífica	91
3.— Enfoque tradicional	92
4.— Enfoque moderno	96
5.— Enfoque propuesto en este trabajo	97
5.1. Despiece standard	97
5.2. Productos finales que se obtienen del faenamiento	99

	PAG.
CAPITULO IX: EXAMEN DE LAS SOLUCIONES PROPUESTAS	101
1.— Los costos totales se asignan exclusivamente a los productos de carne	101
2.— Distribución del costo sobre la base del peso de los productos obtenidos	102
3.— Distribución de costos directos sobre la base de la demanda individual de cada producto	104
4.— Empresas que elaboran conservas y con gelados	105
5.— Tratamiento de la mano de obra	107
6.— Distribución de los gastos indirectos de fabricación y fijos en general	110
7.— Síntesis de los conceptos desarrollados	111
CAPITULO X: ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES Y SU CONTROL CONTABLE	112
1.— Distribución tradicional de gastos indirectos	112
2.— Sobre absorción y subabsorción de gastos fijos y de receso	113
3.— El tratamiento de los gastos fijos en el sistema de costeo directo	116
4.— Posibilidades de aplicación	117
5.— Contabilidad por centros de responsabilidad	118
6.— El organigrama como base del ordenamiento por área de responsabilidad	120
7.— El proceso de implementación de un sistema de costos standards	121
8.— Reseña de los aspectos técnicos	121
9.— El elemento humano en las empresas	123
10.— El diagrama de flechas	124
CAPITULO XI: CONCLUSIONES	129
1.— El "Despiece Standard" y sus posibilidades creativas	129
2.— Valoración de los productos obtenidos del "Despiece Standard"	131
3.— Ventajas que se obtienen con la aplicación del "Despiece Standard"	131
4.— Comparación entre el sistema tradicional y nuestra propuesta	132
4.1. Asignación del costo de materia prima "ganado"	132
4.2. Mano de obra	132
4.3. Costos fijos o indirectos y costos variables o proporcionales	133
5.— Análisis de la eficiencia de los sectores industriales	134
5.1. Desvíos comunes a toda industria	134
5.2. Variaciones propias de la industria frigorífica	134
6.— El sistema propuesto y la intervención estatal	135

INDICE DE GRAFICOS

1.— Metodología para el desarrollo de nuestra propuesta	12
2.— Costos totales y costo unitario - Punto de equilibrio	18
3.— Esquema de la producción en un frigorífico tipo	70
4.— Diagrama de flechas - Proceso de implementación de un sistema computerizado de costos directos standards	128

CAPITULO I

INTRODUCCION Y METODOLOGIA

1.— ASPECTOS COMERCIALES DEL MERCADO INTERNACIONAL

La industrialización de productos cárnicos y sus derivados, así como su posterior comercialización en el exterior, actividades éstas a las que se dedica un número importante de empresas argentinas, está atravesando por un periodo crítico del que resulta todavía difícil prever el final.

La causa originaria de tal situación ha sido el cierre del Mercado Común Europeo para la importación de dichos productos, decisión ésta tomada en julio de 1974 como consecuencia del nuevo equilibrio económico provocado por la crisis mundial del petróleo, derivada a su vez del conflicto árabe-israelí. Esta medida incidió en la actividad económica de numerosas empresas europeas, dedicadas a la importación de productos manufacturados de la carne y sus derivados. Los gobiernos se vieron obligados a tomar medidas prohibiendo la importación de productos que no consideraban imprescindibles, entre ellos la carne, para así ahorrar divisas que luego aplicarían a las importaciones de petróleo y sus derivados.

A pesar de que la carne es un producto aceptado en el Viejo Mundo desde mucho tiempo atrás, es considerado casi como un artículo de lujo, y por lo tanto prescindible.

Con el propósito de colaborar en el hallazgo de una solución a la situación creada, hemos considerado que un nuevo enfoque del problema de los costos de esta actividad puede permitir un acercamiento de los intereses de compradores y vendedores, al mismo tiempo que facilitar a quienes se dedican a la actividad productiva el manejo de sus empresas poniendo en sus manos una nueva herramienta de gestión que podría ayudarles a conquistar nuevos mercados.

Hasta el presente, las empresas frigoríficas argentinas han organizado su contabilidad considerando que los productos cárnicos constituyen su única fuente de resultados, para lo cual hacen equivalentes los ingresos y egresos generados por los productos secundarios. Veremos como lo hacen en forma detallada en el capítulo VIII.

En lo referente a los controles operativos, no han elaborado sistemas destinados a tal propósito o bien los han desarrollado estadísticamente, en forma extra-contable.

Nosotros propondremos la adopción de un sistema de costos standards directos, incorporando a la contabilidad la medición de eficiencia de cada departamento.

Además, nuestra propuesta permitirá diferenciar cada producto de la empresa en forma individual permitiendo a cada uno "trabajar" su propio mercado y elaborar su propio cuadro de generación de resultados.

2.— EL ROL DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS:

La contabilidad de costos es una de las primeras especializaciones en el campo de la técnica contable. Seguramente, no es arbitrario que sea la función de producción la primera que se desarrolla en las organizaciones empresarias. La evolución tecnológica se produce en esa área, precisamente por ser la más controlable, la que más se halla sujeta a las decisiones de los dirigentes que conducen las empresas.

Es evidente que resulta mucho más sencillo controlar las variables que se hallan en juego en un proceso productivo que las que derivan de un mercado, donde sobre todo cuentan las decisiones que toman otras personas. La función de producir permite controlar las variables en juego con mucha más facilidad. Se opera sobre las materias primas, los materiales, la energía eléctrica, la fuerza de trabajo. Y si bien es cierto que los mercados proveedores de materias primas y materiales, para solo citar un ejemplo, son independientes de la producción de una empresa y sin embargo la influyen, lo mismo que la acción de los sindicatos y leyes que afectan cada actividad, de todos modos, la adecuada combinación de los factores productivos es de exclusiva competencia y control de la misma empresa. Podemos afirmar que se trata de una función interna. En cambio, la función de comercialización se halla sujeta a un mayor número de variables externas incontrolables para la empresa, a las que ésta debe adaptarse modificando sus propias decisiones. Las modalidades del mercado comprador, las condiciones impuestas por las legislaciones impositivas, cambiaria y aduanera que surgen del poder público, así como las decisiones de las restantes empresas competidoras que actúan en el mercado, influyen en las decisiones de la propia empresa asignándole entonces una naturaleza mucho más inestable y riesgosa que la relacionada con la función de producción.

En el marco de la evolución histórica, la primer necesidad que surge para el empresario es la de controlar sus condiciones operativas internas. Es la época en que *se vende lo que se produce*, es decir, no se estudian todavía las necesidades y gustos de los consumidores, sino que las empresas nacen porque sus dueños son individuos que conocen el proceso de algún producto, y deciden fabricarlo y venderlo. Por ello sus primeras necesidades consisten en conocer sus costos industriales de operación. Incluso toda la política de precios se basa en los costos industriales. La empresa piensa que su ganancia debe estar constituida por una parte, porción o porcentaje de utilidad que aplicará sobre sus costos industriales. Aún no se considera la posibilidad de que las fuerzas del mercado puedan brindar precios que permitan fuertes ganancias o que puedan provocar pérdidas. Los costos industriales dominan la escena del mundo de los negocios.

3.— LA NECESIDAD DE PREVER Y LA IDEA DEL PRESUPUESTO:

A medida que el proceso histórico va teniendo lugar, aparecen nuevas necesidades desde el punto de vista de la información, que es el que a nosotros nos interesa analizar.

La concepción de la "contabilidad histórica" poco a poco va siendo sustituida por la noción de anticipar los hechos que han de tener lugar en el futuro. Es la necesidad de prever lo que ha de ocurrir. Esta nueva faceta tiene mucho que ver, en el plano filosófico, con la evolución del racionalismo, que nace en la Edad Media con el filósofo inglés David Hume otorgando a la razón, a la lógica, una cierta preeminencia sobre la intuición. Este razonamiento lleva implícita la idea de suponer, o mejor presuponer, el curso futuro de los acontecimientos. Y allí tenemos entonces la concepción del presupuesto, que no es otra cosa que suponer ciertas y determinadas condiciones que habrán de ocurrir en la realidad de los acontecimientos futuros, y deducir a partir de ellos los resultados que habrán de lograrse, para el caso en que todos los elementos "presupuestados" tengan lugar tal como se los ha supuesto.

Este enfoque, totalmente distinto al anterior, permite crear una nueva filosofía empresarial, porque ofrece la posibilidad de adelantar en el tiempo los hechos que deberán producirse y determinar el curso de acción a seguir en función a los objetivos que el empresario se haya fijado en el momento de presupuestar. Al solo efecto de clarificar la terminología a utilizar, distinguiremos entre presupuesto y programa de acción, definiendo como presupuesto "la simple recopilación de datos, estadísticos o no, sobre cuya base se ha de proyectar el resultado a lograr de la gestión a emprender y el estado final a que se ha de llegar una vez concluida la gestión".

Por programa de acción entenderemos "el camino a seguir decidido por la Dirección Superior de una empresa, logrado sobre la base del presupuesto confeccionado, corregido o no, que debe ser puesto en ejecución por los integrantes de la organización".

4.— LA RAZON DE SER DEL COSTO STANDARD:

La necesidad de presupuestar a que hemos aludido en el punto precedente se manifiesta en el campo de los costos industriales por medio de los costos standards. Este sistema implica adoptar un patrón de medida que debe lograrse en condiciones operativas normales. Es un sistema de coste predeterminado, por lo tanto apto para prever, o sea para presupuestar. Una correcta presupuestación implica la necesidad de su control, es decir, de analizar los desvíos al patrón de medida establecido, ya sean positivos o negativos, que deriven de la realidad con respecto al standard fijado, para poder así tomar decisiones correctivas a aplicar en los períodos futuros.

El análisis de los desvíos entre los costos standards y los reales es el que dá la oportunidad de medir el nivel de eficiencia de la planta industrial.

Si las condiciones en que se operó han sido normales y el desvío es negativo, nos encontraremos frente a un caso de ineficiencia. Si es positivo, la empresa ha sido más eficiente que lo previsto.

Siempre habrá que tener en cuenta en los primeros períodos de aplicación de la técnica de costos standards, si las condiciones que se consideraron normales, lo eran realmente. No debemos olvidar que quienes fijan los standards son seres humanos, y por lo tanto sujetos a error en sus apreciaciones, así como también a consideraciones no siempre correctas, dada la influencia de sus propios enfoques frente a los demás.

Siguiendo a Vázquez, J.C. (Tomo I, pág. 728) señalaremos que la creación de costos standards respondió a cuatro inquietudes de los industriales de principios de siglo, a saber:

- a) Las permanentes modificaciones en los precios de los artículos cuyos costos se determinaban siguiendo la técnica de costo histórico y que se utilizaba a su vez para la fijación de los precios. A pesar de que las materias primas y los salarios no variaban, se hallaban frente a costos históricos que oscilaban continuamente.
- b) Los resultados de la gestión desarrollada se conocían con demasiada demora, lo que no permitía saber en tiempo oportuno las posibles fallas cometidas, y mucho menos tomar decisiones correctivas para que no vuelvan a producirse.
- c) Los sistemas y procedimientos contables que se utilizaban para la determinación de los costos insumían importantes sumas de dinero, lo que agravaba la situación pues las inversiones eran desproporcionadas con respecto a los resultados obtenidos, que eran generalmente de escaso valor.
- d) No consideraban justificado que todo el proceso de costos se realizara para poder valuar los inventarios mensuales, que eran el fin primordial de la contabilidad de costos de la época. Esas empresas deseaban saber si estaban o no operando en condiciones económicamente rentables. Deseaban tener al alcance de sus manos un sistema que les permitiera medir su eficiencia operativa.

5.— LOS RECURSOS HUMANOS Y LA DEPARTAMENTALIZACION DE LA EMPRESA

La implementación de un nuevo sistema significa introducir un cambio, y sabemos que todo cambio genera resistencia en su aplicación.

El sistema de costos standards requiere de una condición necesaria sin la cual no es posible su aplicación. Nos referimos a la adecuada departamentalización de la empresa. Cada uno de los departamentos de toda organización funciona como si se tratara de una unidad independiente en la que el producto terminado del departamento anterior constituye la materia prima del nuevo departamento.

Tomemos como ejemplo un frigorífico. A efectos de simplificar nuestro examen supongamos que intervienen los siguientes departamentos:

- Compra de Hacienda, que tiene por objeto adquirir a terceros el ganado que ha de ser faenado en las instalaciones propias.
- Estancias, que desarrollan explotaciones ganaderas, vendiendo su ganado en el momento adecuado a un frigorífico, o entregándolo a la planta industrial de la misma empresa para ser faenado. A su vez, consideramos que el frigorífico recibe la hacienda que le entregan terceros (y que ha sido adquirido por el Departamento Compra de Hacienda) y el que le entregan las estancias, y se halla compuesto de los siguientes departamentos: — Playa matanza, donde los animales son faenados y se obtienen reses, o medias reses.
- Industrialización, donde se procede a trabajar las reses o las medias reses para obtener carne apta para congelar o preparar enlatados.

— Ventas, donde se comercializan los productos finales obtenidos.

Cada uno de estos departamentos tendrá sus propios recursos de toda índole, máquinas, herramientas, útiles, dotación de personal, y cada uno de los jefes departamentales deberá combinarlos adecuadamente, siguiendo las directivas de la Dirección Superior, para desarrollar su acción. Un adecuado plan de cuentas se encargará de recopilar los datos y clasificarlos ordenadamente para su correcta imputación de modo tal que cada departamento obtenga sus propios resultados. Al mismo tiempo, cada uno de los departamentos tendrá su propia presupuestación, es decir sus propios standards, y la comparación de los resultados reales obtenidos por cada departamento con los standards prefijados dirá de la eficiencia o ineficiencia de cada uno. Lógicamente, la suma total de los resultados obtenidos, en comparación con la totalidad de los standards predeterminados, dará por resultado la eficiencia o ineficiencia de la empresa en su conjunto.

Esta delimitación de responsabilidades, basada en la adecuada departamentalización de la empresa, crea una nueva filosofía de dirección, extremadamente lógica para manejarse en un mundo moderno de competencia creciente, al mismo tiempo que genera dificultades en las reacciones de los integrantes de la organización, porque su actividad, y en consecuencia su eficiencia o ineficiencia, con esta técnica aflora con todo realismo, mientras que antes se diluía en el conjunto hasta pasar desapercibida.

El mismo Vázquez, J.C. (op. cit.) señala algunas frases, lamentablemente ampliamente divulgadas, que confirman cuanto decimos.

“Disponemos de un excelente sistema de costos standard. Lo certifica la mínima importancia de nuestras variaciones”. Es un juicio incorrecto. El sistema no es excelente porque no haya diferencias importantes entre standards y realidad. Por el contrario, son esas diferencias las que mostrarán los defectos de la organización que hay que corregir.

“No necesitamos confeccionar complicadas especificaciones técnicas. Los standards de materias primas los basamos en rendimientos anteriores”. No es cierto. Jamás los standards pueden basarse en rendimientos anteriores. Lo pasado es nada más que eso, pasado. No responden ya a una nueva realidad. Los standards deben derivar de las condiciones operativas en que habrá de desarrollarse el nuevo periodo bajo análisis, que pueden ser totalmente diferentes de las que rigieron en el periodo previo. Los standards podrían mantenerse inalterables solo si las condiciones normales que se prevén son exactamente las mismas del periodo previo. Y sabemos que para que eso sea cierto, deberíamos admitir que el mundo económico de nuestros días es estático, invariable y permanente. No hay tal. La dinámica domina al mundo económico actual. Lo que ayer era cierto ya hoy no lo es, y lo que es cierto hoy, puede no serlo mañana.

“Los costos standards no sirven en época de inflación”. Es también una afirmación incorrecta. En primer lugar, porque aún la inflación puede medirse y preverse. Existen procedimientos para poder hacerlo.

En segundo término, porque un buen sistema de costos standards no permitirá medir el efecto de la inflación y su influencia en los desvíos.

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

Si no poseemos dicho sistema, es como si navegáramos en un barco a la deriva sin siquiera tener una brújula en nuestro poder, que nos ofrezca un patrón con qué medir nuestros desvíos con respecto al rumbo que hemos fijado.

Pensemos en un frigorífico que a fines del año 1974 se propone confeccionar su presupuesto y sus standards para el año 1975. Conociendo, como fue de público conocimiento, que con fecha 6 de julio de 1974, el Mercado Común Europeo cerró sus puertas a los ingresos de carnes de cualquier tipo, veremos claramente que los datos que se obtengan basados en la experiencia de años anteriores no tendrán valor alguno, pues las condiciones normales de operación futura, han cambiado ya en forma total y completa.

Otro tanto ocurriría en el caso opuesto. Si la Dirección Superior de la empresa tuviere en su poder al momento de confeccionarse el presupuesto y los standards, contratos firmados que duplican la cantidad producida en el año precedente, de nada valdrán los datos que se obtengan basados en el año anterior, pues las condiciones normales operativas han cambiado en forma total, dando lugar a una nueva estructura de costos.

6.— CONDICIONES QUE DEBEN REUNIR UN SISTEMA CONTABLE MODERNO DE INFORMACION Y CONTROL:

Sintetizaremos los principios que deben formar parte de un moderno sistema de registración que permita elaborar información adecuada para dirigir y controlar una empresa.

PLANEAMIENTO DE UTILIDADES: Constituye el punto de partida de toda gestión. Es el instrumento por el que se fija el derrotero a seguir por la empresa durante el próximo período. En él se establecen los objetivos para un período dado, expresados cuantitativamente, y se organizan los recursos materiales y humanos para lograrlos. El plan de utilidades se transforma de este modo en el eje de toda la gestión a desarrollar.

ANALISIS MARGINALISTA: Es la base para la toma de decisiones, cuando tales decisiones dependen de otras tomadas con anterioridad. La decisión de vender una producción determinada cuando se hubiere producido una fuerte baja en los precios o mantenerla en stock durante un cierto período, originará la necesidad de comparar la pérdida (o la menor ganancia) derivada del descenso de los precios contra el costo de mantener en stock la mercadería a la espera de un alza futura de los precios que presuponemos habrá de producirse. Esta decisión es posterior a otra que determinó que dicha producción se produjera. Si el momento en que nos halláramos fuera anterior a la producción, tal vez la dualidad sería producir o no el producto.

CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD: Significa transformar a cada jefe de área en un empresario, que debe velar por sus propios intereses a la vez que lo hace en función de los intereses del conjunto. Es tomar conciencia cada uno en su nivel, de los problemas que antes solo alcanzaban el nivel de la Dirección Superior. La correcta delimitación de responsabilidades y la posibilidad de medirlas es el punto de partida de toda gestión.

PRESUPUESTOS Y STANDARDS: Constituyen la expresión cuantitativa de los patrones de me-

dida por los cuales se juzgará la labor desarrollada. Ellos deberán basarse en la correcta interpretación de las condiciones en que se habrá de operar en condiciones de normalidad.

ESTRUCTURACION PIRAMIDAL DE LA INFORMACION: Consiste en resumir la información a medida que se asciende en la escala jerárquica. Los informes deben diseñarse siguiendo las jerarquías establecidas en el organigrama aumentando el grado de detalle correspondiente a los subordinados. A modo de ejemplo diremos que, en un caso dado, la información llegaría así:

- Gerencia General: Total de cuentas a cobrar.
- Gerencia de Administración y Finanzas: Total de cuentas a cobrar clasificado por antigüedad y por zonas de ventas.
- Jefatura de Créditos y cobranzas: Cuentas a cobrar por antigüedad y por zonas detallando nombre y apellido (o denominación) de cada cliente.
- Sección Cobranzas: Planilla de cuentas a cobrar con especificación de los datos del cliente y de cada una de las facturas pendientes de cobro.

CONTROL POR EXCEPCION: Es un principio que facilita el manejo de los negocios. Establecidos los presupuestos y los standards, es decir los patrones de medidas, se admitirá una determinada tolerancia en exceso o en defecto, y solo se analizarán los desvíos que los excedan en uno u otro sentido. De este modo, no será necesario analizarlo todo, pudiéndose entonces concentrar la acción en los desvíos de mayor magnitud.

7.— METODOLOGIA A UTILIZAR EN ESTA OBRA

A fin de encarar el desarrollo de nuestro trabajo, hemos recurrido a la bibliografía recomendada sobre metodología en la guía respectiva (Facultad de Ciencias Económicas pág. 27).

De la lectura de las obras de De Bono E., pudimos extraer la esencia misma de su pensamiento en cuanto a originalidad y creatividad se refiere para plantear la ejecución de una obra de investigación.

De su "Curso de 5 días sobre el pensar" hemos aprendido a observar los hechos que nos interesa investigar. (pág. 69), hemos captado las ideas básicas del pensamiento secuencial (pág. 147), y, finalmente hemos logrado asimilar sus ideas sobre simplificación del procesamiento de la información para plantear una determinada estrategia de exposición (pág. 205).

De "Vías para el pensar práctico" logramos captar los procesos básicos de la comprensión (pág. 26), de la imaginación (pág. 183) y la creatividad (pág. 195).

Con tales conocimientos previos como herramientas de trabajo nos propusimos, a fin de llevar a cabo nuestro trabajo, desarrollar nuestra propia metodología de exposición, habiendo logrado confeccionar el gráfico adjunto para que el lector pueda interpretar con total claridad la línea de redacción adoptada en todos los capítulos integrantes de este trabajo.

Hemos utilizado para ello círculos concéntricos representativos de cada uno de los aspectos que nos proponemos analizar.

El círculo externo, de mayor dimensión, pretende mostrar todos aquellos elementos "ajenos" a la empresa que influyen sobre ella con su propio comportamiento.

Examinaremos de tal modo:

- 1.— La técnica contable existente en materia de costos donde ilustraremos sobre las características de los distintos sistemas actualmente conocidos (capítulo II).
- 2.— La legislación argentina de control de precios y costos, donde expondremos las leyes fundamentales que en su momento afectaron la gestión contable de las empresas frigoríficas (capítulo III).
- 3.— Las soluciones adoptadas por empresas estadounidenses, que hemos comparado con nuestra propuesta (capítulo IV).

El segundo círculo concéntrico, de menor dimensión que el anterior, está destinado a desarrollar los diferentes aspectos internos de la empresa, que deberá considerar el sistema de costos standards directos en su organización.

Hemos expuesto el pensamiento en tres capítulos, a saber:

- a) Modalidades operativas de la compra de hacienda y su faenamiento (capítulo V).
- b) Proceso de industrialización de reses faenadas (capítulo VI).
- c) Productos secundarios y envases. Aspectos operativos y contables (capítulo VII).

A esta altura del desarrollo de la obra, tendremos ya suficientes elementos para encarar el punto central de esta industria, que es el problema de la valorización de las materias primas.

También expondremos nuestro pensamiento en lo relativo al tratamiento de la mano de obra y de los gastos o costos fijos y un capítulo será especialmente dedicado al proceso de implementación del sistema de costos standards directos.

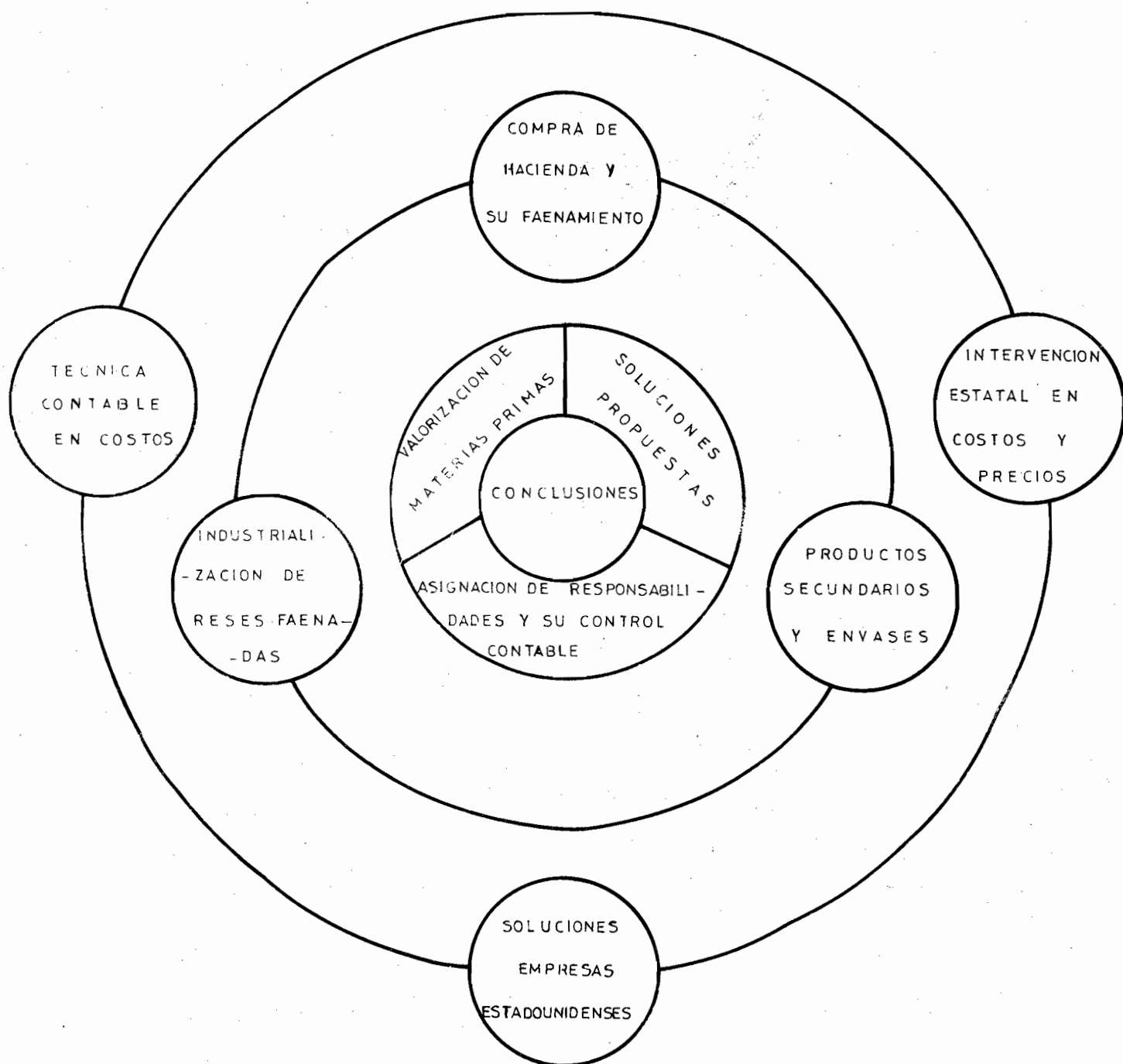
Por ello, el tercer círculo concéntrico, de menor dimensión que los dos anteriores, contiene tres capítulos, según se detalla:

- 1.— El problema de la valorización de materias primas en un frigorífico industrial (capítulo VIII).
- 2.— Examen de las soluciones propuestas (capítulo IX).
- 3.— Asignación de responsabilidades y su control contable (capítulo X).

En este caso, en lugar de diseñar 3 círculos independientes en una sola circunferencia, como hicimos anteriormente, hemos preferido diseñar un solo círculo dividido en tres partes. Con ello nos propusimos significar que los tres tercios que lo integran forman parte de una sola y única solución.

El último capítulo; que lleva el número XI, estará destinado a extraer conclusiones y desarrollar el fundamento de las mismas, habiendo utilizado para su representación, un solo círculo, el más pequeño de todos, hacia donde convergen todas las ideas expuestas anteriormente.

METODOLOGIA PARA EL DESARROLLO DE NUESTRA PROPUESTA



CAPITULO II

LA TECNICA CONTABLE EN MATERIA DE COSTOS

El propósito rector que nos ha guiado en la redacción de este capítulo ha sido el de concentrar aquellos conceptos fundamentales de la doctrina existente en la materia, que hemos de utilizar en la elaboración de nuestro trabajo.

El primer concepto que debe fijarse es que los distintos tipos de gastos que integran un *costo total*, deben ser interpretados en forma asociada con *distintos volúmenes de producción*.

En segundo lugar, debe admitirse que al decir costo total se quiere significar el monto de gastos incurridos para obtener esos volúmenes de producción globales que hemos señalado.

Fijados así los límites de nuestro campo de acción, afirmamos que los costos serán fijos o variables en función de la relación que mantengan con distintos niveles de explotación de la capacidad productiva instalada.

1.— COSTOS O GASTOS FIJOS:

Se dice que se trata de un costo o gasto fijo cuando se observa que equivale a un monto dado cualquiera sea el volumen de producción considerado. Estos gastos o costos se efectúan en forma completamente independiente de la producción a tal punto que aún cuando no haya producción ninguna, igualmente se incurre en ellos. No hay posibilidad alguna de ahorrarlos, ni siquiera de reducirlos.

Generalmente, su monto es directamente proporcional al tiempo transcurrido. A modo de ejemplo de costos o gastos fijos, podríamos señalar:

- Impuestos Municipales sobre los edificios.
- Amortización de edificios, rodados, máquinas, instalaciones y bienes de uso en general.
- Alquiler de locales. Alquiler de equipos de procesamiento de datos o de maquinarias cuando el contrato no se efectúa sobre la base del tiempo de utilización de los mismos.

2.— COSTOS O GASTOS VARIABLES:

Se dice que se trata de un gasto o costo variable cuando se observa que su monto está relacionado directamente con el nivel de producción, es decir cuando varía en función de las variaciones

de tales volúmenes. Estos gastos o costos son directamente proporcionales a la cantidad de unidades elaboradas, y por ello también se los denomina directos o proporcionales, como sinónimos de variables.

No existen costos o gastos variables si no hay producción, ya sea que se trate de elaboración de mercaderías o de prestación de servicios. Es decir, que son costos o gastos dependientes de la actividad de la empresa. No tienen relación alguna con el paso del tiempo. Su mero transcurso no hace que se incurra en costos o gastos variables.

Al solo efecto ilustrativo, tomemos en consideración la fabricación de cuadernos con lomos de espiral. Los costos que en este caso varían en función directa con el nivel de producción son:

- Papel
- Tinta
- Cartón para tapas
- Alambre para espiral
- Fajas envoltorio

Lógicamente, nos referimos a cuadernos del mismo tipo, calidad y tamaño.

3.— COSTOS SEMIFIJOS Y SEMI VARIABLES

No siempre aparecen con claridad las características definitorias que permiten clasificar a un gasto o costo dado en la categoría de fijo o de variable. En muchas ocasiones surgen particularidades que dan lugar a comportamientos diferentes según las circunstancias.

Supongamos el caso de una empresa dedicada a la fabricación de camisas, en la que se ha acordado con el personal de la sección planchado que se les abonará \$ 10.000.— por jornada de 8 horas de trabajo, en las que se estima podrán planchar 80 camisas, a razón de 10 camisas por hora.

Para premiar la eficacia, se establece que por cada camisa adicional que cada operario pueda planchar dentro de su jornada normal de 8 horas de trabajo se le abonará un adicional de \$ 100.— por cada camisa. En cambio, si el operario no llegara a planchar las 80 camisas previstas, igualmente ganará su salario de \$ 10.000.— por día.

Aquí vemos que la remuneración tiene características de gasto o costo fijo hasta cubrir el mínimo referido. Por encima de esa cantidad, tiene particularidades de costo o gasto variable.

Se dice en este caso que se trata de un costo semifijo, porque es en primer término un costo o gasto fijo, y luego se torna variable.

Supongamos ahora que, en la misma empresa, se ha convenido que la remuneración sería de \$ 125.— por cada camisa planchada, hasta llegar al límite de 80 camisas diarias. Por encima de este límite se otorgará a cada operario una remuneración adicional de \$ 1.000.— cualquiera sea el número de camisas extras que se hubieran planchado.

Se dice en este caso que se trata de un costo o gasto semivariable, porque es en primer lugar variable hasta el límite admitido, y de ahí en más se vuelve fijo.

Siguiendo con el mismo ejemplo del planchado de camisas, si se hubiera establecido que el operario ganaría una remuneración de \$ 125.— por camisa planchada cualquiera sea la cantidad de camisas que pueda planchar durante la jornada de 8 horas y aún durante las horas extras si las hubiere, entonces se debería considerar a este gasto como variable, directo o proporcional, porque variaría en función directa con el volumen de la producción.

Por último, supongamos que se ha convenido con el personal de la sección planchado que se abonará \$ 11.000.— por cada jornada de labor de 8 horas, cualquiera sea la cantidad de camisas que hubiera planchado en ese tiempo.

En este caso, debe considerarse este costo o gasto como fijo, pues su monto se mantiene en el mismo nivel, con total independencia de la producción realizada.

De las consideraciones expuestas, podemos inferir que *no es la naturaleza del gasto* efectuado la que define su característica de fijo, de variable, de semifijo o de semivariable, que ya hemos definido. Sería erróneo pensar que así fuera.

Es el *monto del gasto o costo en su relación con la producción total obtenida* la que nos permitirá clasificar correctamente el gasto.

En la práctica, suele prestarse a confusiones, porque es habitual relacionar la naturaleza de un gasto con la característica de fijo o de variable del mismo.

4.— EL POR QUE DE ESTA CLASIFICACION:

Cuál es la razón de ser de esta clasificación? Por qué es necesario hacerla? Qué objetivos persigue un empresario cuando desea conocer cuál es la estructura de costos de su empresa, es decir, cuál es la proporción de gastos o costos variables y fijos que integran su costo total?

Supongamos el caso de un canillita a quien se le entregan diarios para vender en las siguientes condiciones: cada noche él recibirá 200 diarios que podrá vender a razón de \$ 400.—, cada uno. Al final de la noche, el canillita podrá devolver a la empresa editora los diarios que no hubiera podido vender y abonará por los restantes la suma de \$ 200.— por cada ejemplar.

Supongamos que la primera noche el canillita logra vender 120 diarios con lo que sus ingresos se elevarán a \$ 48.000.— Abonará \$ 24.000.— por los 120 diarios que ha vendido, devolverá a la empresa editora los 80 diarios restantes y habrá obtenido una utilidad de \$ 24.000.—

A la segunda noche logra incrementar sus ventas a 140 diarios con lo que sus ingresos se elevarán a \$ 56.000.— Abonará a la empresa editora \$ 48.000.— por los 140 diarios que ha vendido y devolverá los 60 diarios restantes. Habrá obtenido una utilidad de \$ 28.000.—

A la tercera noche, se da cuenta que, si en lugar de caminar cuerdas y cuerdas en forma permanente, como lo ha hecho en las dos noches anteriores, se queda recorriendo un trecho de alrededor de 40 metros ubicado frente a la puerta de un cine, probablemente pueda incrementar sus ventas dada la afluencia de público a esa hora en esa zona por la ubicación del cine.

Sus previsiones son acertadas y es así como en su tercer noche (la primera frente al cine) vende los 200 diarios que tiene en su poder, lo que le permite percibir un ingreso del orden de los \$ 80.000.— Deberá abonar a la empresa editora \$ 40.000.— y no tendrá diario alguno para devolver. Habrá ganado \$ 40.000.— netos.

En la noche siguiente consigue vender también la totalidad de los diarios, y lo mismo en los 15 días sucesivos.

Convencido ya plenamente de lo fructífero de su negocio, decide conversar con el Departamento Comercial de la empresa editora para que eleven la cantidad de diarios que le entregan de 200 a 250 cada noche, con lo que cree podrá aumentar sus ganancias y los de la empresa editora.

Y así ocurre en verdad. La primer noche que cuenta con sus 250 diarios consigue vender 230, con lo que su ingreso se eleva a la suma de \$ 2.000.— Abona a la empresa editora \$ 46.000.— por los 230 diarios que ha vendido y devuelve los 20 restantes que no ha podido vender.

Si el canillita de nuestro caso hubiera conocido matemáticas, habría podido apreciar su situación como lo demuestra el gráfico N° 1.

La línea llena representa su costo y la línea punteada sus ingresos. Como cada unidad vendida le deja \$ 200.— de utilidad las dos rectas se van separando cada vez más y en forma proporcional. Existe una relación directa entre sus ingresos y sus costos. A mayor venta, corresponde mayor utilidad. A menor venta, corresponde menor utilidad.

Y si no hubiera venta alguna, ambas rectas coinciden en el punto cero. No habrá ingresos por venta ni egresos por costos. Tampoco habrá utilidad ni pérdida. La relación entre la utilidad y el número de unidades vendidas es directa, proporcional y variable.

Nuestro canillita opera solamente con sus costos variables, y solo debe preocuparse de vender cuantos diarios puede. Sabe que cuantas más unidades pueda vender, será mejor, porque su ganancia irá siempre en aumento, ganará siempre proporcionalmente \$ 200.— más por cada diario vendido. Y además no correrá riesgo alguno. Porque si no llegara a vender ningún diario, podrá devolverlos en su totalidad y no deberá abonar costo ninguno. Su situación es óptima.

Si hubiese conocido matemáticas y hubiera querido representar gráficamente el costo, el ingreso y la utilidad que le deja cada uno de los ejemplares, su situación sería como lo indica el gráfico N° 2.

Las líneas de costo e ingreso serían dos rectas paralelas que nunca se encontrarían. Siempre se hallarían a la misma distancia una de otra, que equivale a la unidad unitaria de cada ejemplar. Las rectas comienzan en la cantidad 1, porque en el punto cero no hay costo, ingreso ni utilidad ningunos.

La historia sigue su curso hasta que un día el propietario del cine, que ya se ha acostumbrado a ver a nuestro canillita recorrer todas las noches la zona donde está situado el cine, le hace la siguiente propuesta:

El canillita podrá construir un kiosco de venta de diarios que ubicará en el hall de entrada del cine, donde podrá vender sus diarios con mayor comodidad. El costo del kiosco será abonado por el propietario del cine. A cambio de ello, el canillita deberá abonar en concepto de alquiler una suma del orden de los \$ 5.000.— por día cualquiera sea la cantidad de diarios que venda.

Nuestro canillita piensa que si él consigue vender 25 diarios más cada día, podrá absorber el nuevo costo sin inconvenientes. De ahí en más sus utilidades se acrecentarán. A esta altura está vendiendo los 250 diarios que le entrega la empresa editora sin dificultades, por lo que el incremento que necesita para mejorar es tan solo de un 10% con respecto a su situación actual. Decide arriesgarse y pide a la empresa editora que le entregue cada día 50 diarios más, con lo que dispone ya de 300 diarios cada día para vender.

Si representamos gráficamente la nueva situación en comparación con la anterior, antes de comenzar a vender en el hall del cine, y sobre la base de que su nivel de ventas se ha ubicado en 250 unidades, podrá observarse la situación del gráfico Nº 3. (A): situación anterior, y 3 (B), situación incorporando gastos fijos.

Supongamos que así le ocurre en la realidad. En la primer noche vende 250 ejemplares, igual que como lo venía haciendo anteriormente. Percibirá entonces un ingreso de \$ 100.000.— (250 ejemplares a \$ 400.— cada uno. Deberá abonar a la empresa editora \$ 20.000.— (250 ejemplares a \$ 200.—) cada uno y le devolverá los 50 ejemplares que no ha podido vender. Le quedará una diferencia (que técnicamente se denomina contribución marginal) que será igual a \$ 50.000.— (250 ejemplares a \$ 200.—) cada uno ya que no constituye su utilidad neta, como hubiera sucedido si continuaba vendiendo sus diarios recorriendo la calle.

Ahora deberá previamente abonar los \$ 5.000.— correspondiente al alquiler del kiosco situado en el hall del cine, con lo que su utilidad neta alcanza a \$ 45.000.—.

Supongamos ahora que nuestro canillita continúa progresando y, algunas noches después alcanza a vender 275 diarios. Percibirá entonces un ingreso de \$ 110.000.— (275 ejemplares a \$ 400.— cada uno), abonará a la empresa editora \$ 55.000.— (275 ejemplares a \$ 200.— cada uno) y devolverá los 25 diarios restantes que no ha conseguido vender. Le quedará una contribución marginal de \$ 55.000.— (275 ejemplares a \$ 200.— cada uno) y, antes de calcular su utilidad neta, abonará \$ 5.000.— por el alquiler del kiosco situado en el hall del cine.

Si observamos el gráfico Nº 3 (A) y lo comparamos con el Nº 3 (B) veremos que la utilidad neta en las dos situaciones alcanza a \$ 45.000.—, pero en el segundo caso es necesario vender 25 unidades más. Técnicamente, el punto de equilibrio se ha desplazado hacia la derecha por efecto del nuevo gasto fijo que ha aparecido. Esta conclusión debe tenerla en cuenta todo empresario. Toda vez que se adicionen gastos fijos a la estructura del negocio, es necesario incrementar el número de unidades a vender de modo tal que la contribución marginal adicional que dejen las unidades incrementales vendidas superen la adición de gastos fijos de la empresa.

Supongamos ahora que nuestro canillita, como consecuencia del intenso frío del invierno, es ata-

cado de gripe y no puede concurrir a su trabajo durante dos días. Mientras dura su enfermedad, avisa a la empresa editora que no podrá retirar los diarios. La compañía entrega los diarios, durante su ausencia a otro canillita. No obstante no haber trabajado, el canillita de nuestro ejemplo deberá igualmente abonar los \$ 5.000.— de alquiler del kiosco en el hall del cine por cada día transcurrido.

Durante esos días su pérdida neta será igual al monto de gastos fijos que tiene su negocio, o sea \$ 5.000.— por 2 días igual a \$ 10.000.— Esta situación también puede apreciarse en el gráfico Nº 4. En el punto cero arranca la curva de ingresos, pero la del costo variable lo hace partir de \$ 5.000.—

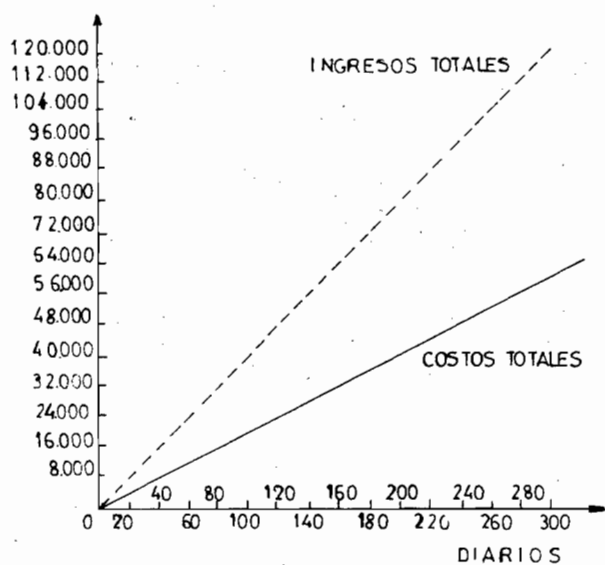


GRAFICO Nº 1

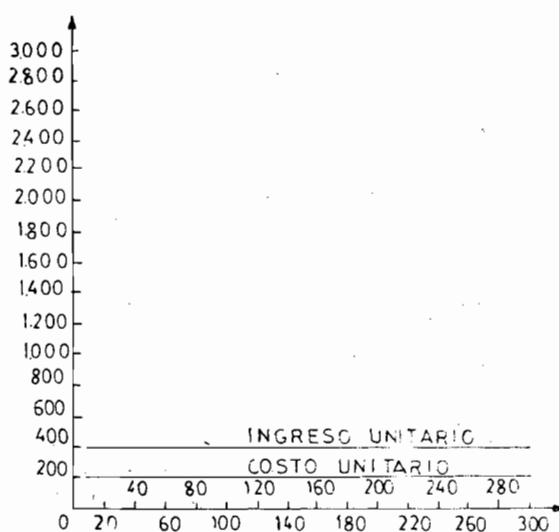


GRAFICO Nº 2

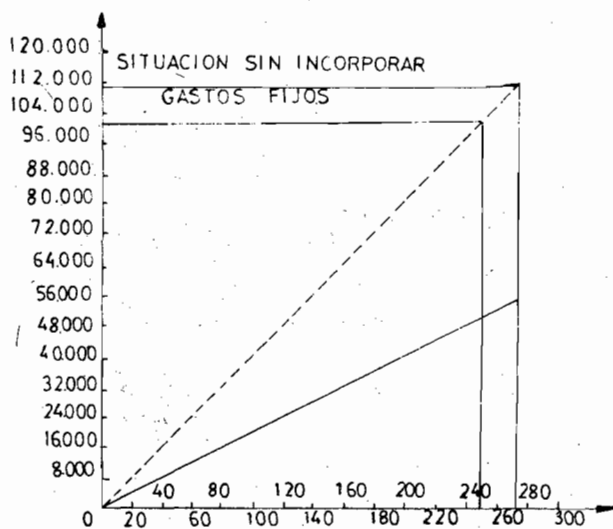


GRAFICO Nº 3 (A)

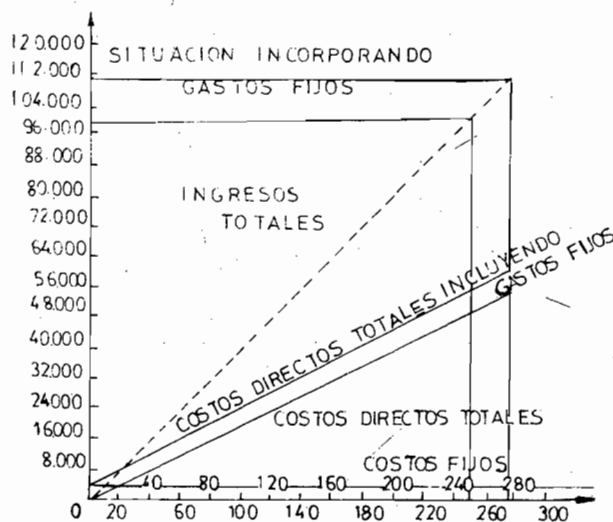


GRAFICO Nº 3 (B)

5.— SISTEMAS DE COSTOS

Toda empresa necesita, a fin de poder determinar el resultado derivado de sus operaciones habituales, organizar un sistema de recopilación de datos por medio de sus registros contables o auxiliares. La diferencia entre el total de ingresos obtenidos y el total de gastos incurridos para lograr dichos ingresos equivale a su utilidad, ganancia o beneficio neto en el caso de que el total de los ingresos sea superior al total de gastos incurridos, o a su pérdida o quebranto neto en el caso inverso.

Los sistemas de recopilación de gastos pueden clasificarse desde distintos puntos de vista, según se explica:

- | | | |
|-----------------------------|---|--------------------------|
| a) Por el momento en que se | (| Resultantes o históricos |
| |) | |
| procede a calcularlos | (| Predeterminados |

Los costos resultantes son aquellos que se determinan cuando todas las operaciones de un período dado han sido concluidas. Son costos "a posteriori", que se establecen sobre hechos del pasado sobre los cuales ya no será posible actuar, ni tomar decisiones que puedan modificarlos. Corresponden a hechos consumados y la única posibilidad que le queda al empresario que hubiera decidido realizar las operaciones que se desea costear, es el juzgar si sus decisiones han sido correctas o incorrectas, acertadas o no. Tiene el valor de la experiencia realizada.

Los costos predeterminados son aquellos que se calculan antes de llevar a la práctica las operaciones que se están costear. Corresponden a operaciones futuras, y el cálculo de costos tiene el propósito específico de ayudar a decidir, de colaborar con el empresario en la toma de sus decisiones concretas. En el momento de su cálculo, aún hay tiempo para decir que no, para volverse atrás, para arrepentirse, para no incurrir innecesariamente en pérdidas o quebrantos que pueden evitarse con decisiones oportunas.

- | | | |
|------------------------------|---|----------|
| b) Por la forma de absorción | (| Totales |
| |) | |
| de los gastos | (| Directos |

Los gastos pueden ser clasificados como fijos o variables, según se mantengan inalterables con respecto a distintos volúmenes de producción o varíen en forma directamente proporcional al volumen de unidades producidas.

Cuando un cálculo de costo incluye la totalidad de los gastos fijos y variables incurridos, estamos en presencia de un sistema de costos totales. Cualquiera sea la naturaleza de los gastos y cualquiera sea la relación existente entre su monto y el volumen de producción al que debe imputarse, los gastos son incluidos en el cálculo correspondiente.

Desde el punto de vista de los sistemas de costos, se denomina "costo directo" al que considera exclusivamente los costos directos, variables o proporcionales en que se incurra, haciendo abstracción de los gastos fijos, a los que da un tratamiento distinto consistente en imputarlos a pérdida del ejercicio entendiéndose que, por tratarse de costos independientes del volumen de producción, no integran dicho costo.

- | | | |
|------------------------------------|---|----------------|
| c) Por la base técnica de cálculos | (| Presupuestados |
| |) | |
| de los costos predeterminados | (| Standards |

Los costos presupuestados son los calculados sin fundamento científico, determinados sobre la base de experiencias anteriores que se proyectan hacia el futuro. Son estimaciones que se efectúan para productos, tareas u objetivos específicos, generalmente no repetitivos, con el fin de preparar precios de venta, con cierto margen de seguridad.

Los costos standards son elaborados sobre bases científicas, que analizan cada uno de los factores integrantes del costo a la luz de condiciones normales de operación. Se aplican principalmente a procesos repetitivos, a operaciones en serie, con propósito de establecer un patrón de medida con el que luego se compararán los resultados reales obtenidos. Uno de sus propósitos es la medición de la eficiencia, detectando los desvíos que se produzcan, y permitiendo al empresario adoptar las medidas adecuadas para corregir el rumbo y volver a poner la empresa en la senda que se había señalado.

6.— APLICACION A NUESTRO CASO

En las industrias frigoríficas existen dos tipos de gastos que por sus características y por su forma de absorción pueden ser considerados gastos o costos fijos, a saber:

- a) Lo gastos de la época de receso, que son conocidos en el momento del inicio de un periodo de faena.
- b) Los gastos fijos propiamente dichos, que se producen durante la época de faena, y deben ser absorbidos por la actividad industrial.

Nuestra propuesta ha de consistir en que ambos tipos de gastos sean imputados al mes en que producen, dada la esencia misma del sistema de costos directos que proponemos.

En cuanto a los sistemas de costos expuestos, el que en esta obra proponemos, queda individualizado por las siguientes características:

- a) Por el momento en que se procede a calcularlos: Predeterminado
- b) Por la forma de absorción de los gastos: Directo
- c) Por la base técnica de su cálculo: Standard.

CAPITULO III

LA INTERVENCION ESTATAL EN MATERIA DE COSTOS Y PRECIOS

1.— ENFOQUE INICIAL

La empresa moderna actúa dentro de un contexto al que debe adecuarse en todos los planos. La actividad del Estado establece condiciones que influyen en el desarrollo de los negocios en mayor o menor medida, y también en forma directa (afectando por ej. la actividad misma de la empresa en cuestión) o indirecta (afectando la economía nacional en su conjunto o una determinada rama de actividad).

De uno u otro modo, la empresa debe satisfacer los requerimientos exigidos por el Estado en sus diversas formas, los que revisten para ella características externas no controlables, desde el punto de vista que no puede eludirlas de ningún modo.

Dentro de este panorama, es ya bastante antigua la idea del Estado de manejar la relación costos-precios, de manera tal que le sea posible evitar desvíos significativos no deseados que rompen el equilibrio natural de la ley de la oferta y a demanda.

Se han intentado ya diversas fórmulas. Desde la liberación total de precios hasta el control total, pasando niveles intermedios de mayor o menor control.

En el plano de las situaciones intermedias, el propósito consiste en tratar de manejar la relación costos-precios sobre la base de información proporcionada por las mismas empresas, de manera tal que el Estado fija los grandes parámetros a tener en cuenta, para luego dejar en manos de las empresas el manejo de dicha relación. Es decir, que se trata de sistemas de "Precios administrados" que restringen en cierta medida la plena vigencia de la ley de la oferta y la demanda.

Cuando las condiciones lo permiten, la liberación puede producirse y la ley de la oferta y la demanda volver a actuar en toda su plenitud. Pero aún así no podremos afirmar que el Estado no interviene en absoluto. Sino que se limita a una tarea de supervisión y no actuará mientras la libre competencia se mantenga en todo su esplendor y sus resultados se hallen dentro de ciertos parámetros admitidos por el Gobierno Nacional. En cuanto ello no suceda, se tendrán a mano los correctivos necesarios, que tienen el propósito de evitar grandes perjuicios de un sector de la población en beneficio exclusivo de otro.

2.— LA ORGANIZACION INTERNA DE LA EMPRESA

El plan de cuentas con que toda empresa se maneja responde a las necesidades de información que la empresa tiene en un momento dado.

Los aspectos legales, administrativos, gerenciales, deben ser cubiertos. Y también debe ser posible obtener los datos requeridos por el Estado en todos los órdenes en que el mismo actúa.

Así como en un momento dado fue necesario que las empresas crearan los resortes informativos adecuados para suministrar los datos relativos a todos los aspectos impositivos, hecho éste que ya no reviste problema alguno, del mismo modo es preciso ahora crear la conciencia necesaria que permita implementar sistemas administrativos adecuados para la producción de la información necesaria para que el Estado pueda lograr su objetivo regulador de la oferta y la demanda controladas.

Desde el punto de vista del Estado, éste debe tener muy en cuenta que el mecanismo que implante debe ser lo suficientemente flexible para no exigir de las empresas un volumen de información excesivo que no pueda ser cumplimentado, ya sea porque la información es difícil de obtener o porque lograrla resulte demasiado oneroso.

Debe tenerse siempre presente que no existen dos organizaciones iguales. Así como difieren los capitales invertidos, también difieren todos los demás aspectos. Hay compañías altamente organizadas, con un grado de detalle digno de elogio, y a la vez necesario por el volumen de los negocios que maneja. Pero también hay empresas de pequeña magnitud, que no necesitan, o por lo menos creen no necesitar de un volumen de información demasiado extendido. El Estado debe contemplar la situación de ambos tipos de industrias. Por supuesto que no pretendemos con ello resolver la cuestión por el menor esfuerzo, y concluir con que debemos conformarnos con el mínimo de información, es decir ubicarnos en el menor nivel de información. Sólo pretendemos que no debemos sofisticar el mecanismo en el sentido de exigir un exagerado detalle informativo, como tal vez estarían dispuestos a facilitar solamente las grandes compañías.

Entendemos que un término medio sería adecuado para todos. Permitiría a las grandes empresas entregar la información solicitada con un cierto grado de facilidad, y al mismo tiempo exigiría de las empresas menos organizadas un esfuerzo adicional para ponerse a la altura de las circunstancias. De este modo, no sólo lograríamos los datos necesarios para el control de costos-precios a que nos estamos refiriendo, sino también se estaría ayudando a las empresas menos informadas, que generalmente suelen ser también las menos competitivas, a salir de su estado marginal y colocarse en mejores condiciones futuras.

La solución que comentamos es la más razonable porque permite al Estado lograr sus propósitos al tiempo que se hace posible hacer mejores análisis de la rama de actividad económica que se está afectando.

3.— ANTECEDENTES INTERNACIONALES

En 1938, se realizó en Berlín el Quinto Congreso Internacional de Contabilidad. Uno de los te-

mas tratados fue: Métodos de Cómputo para Costos y Control de Precios por Organismos Oficiales.

Las bases informativas para realizar las tareas previas comprendieron las siguientes reglas a cumplimentar:

1. Institución y supervisión de precios por parte de la autoridad estatal.
2. Métodos generales de cómputo de costos y problemas derivados, en especial la aplicación de los gastos indirectos de fabricación, importancia del grado de capacidad productiva, costos por procesos, costos de adquisición y reposición, margen de utilidad, comparabilidad e índices.

Cabe señalar que los miembros informantes de los países asistentes: Holanda, Francia, Hungría, Noruega, Gran Bretaña, Alemania y Estados Unidos, no pudieron sistematizar la tarea encomendada como tampoco fundamentar sus ponencias.

Debido a la falta de homogeneidad de las presentaciones, y sobre todo a las diferentes circunstancias imperantes en cada país, los inconvenientes que surgieron fueron difíciles de superar en la ocasión.

El relator debió recurrir a la correlación de los dictámenes presentados mediante gráficos y diagramas, logrando puntualizar los siguientes temas específicos:

1. Formas de la legislación y procedimiento administrativo de cada país en materia de regulación de precios, clasificados por sectores económicos (servicios, industria, minería, comercio, agricultura);
2. Regulación de precios por parte del Estado en relación a sus beneficiarios inmediatos (consumidor, productor y consumidor-productor);
3. Métodos específicos de regulación oficial de precios:
 - Determinación de precios
 - Regulación de utilidades
 - Sostén del mercado
 - Restricción de importaciones con fines de control de precios
 - Regulación de combinaciones y "fair-trade"
 - Subvenciones que implican regulación oficial de precios
 - Competencia estatal.
4. Bases de relevamiento de costos para la regulación estatal de los precios de los países intervinientes.

Todo este material informativo, que no ha perdido actualidad, debe ser aprovechado para un mejor aprovechamiento de la economía nacional. Adquiere para nosotros gran importancia el último de los puntos tratados: la "base costo" para permitir asegurarnos un cierto grado de uniformidad en el recurso informativo entre empresas vía cámaras o asociaciones de comercio y producción. Esta base como luego veremos es la adoptada por la actual legislación argentina en la materia.

4.— ANTECEDENTES EN NUESTRO PAIS

Podemos afirmar que en todas las épocas existió un reconocimiento de la necesidad de organizar un sistema informativo de costos y precios para su adecuado manejo y control a nivel nacional, pe-

ro por diversas razones nunca llegó a implementarse en la extensión necesaria para lograr el objetivo deseado.

Tal vez la razón haya que buscarla en la filosofía básica de los esquemas de gobierno planteados a través de la historia. Nuestros regímenes fueron generalmente liberales, y el intervencionismo estatal, si bien fue apareciendo en la escena política del país, lo hizo en forma lenta y sólo podríamos afirmar sin temor a equivocarnos que sólo después de 1945 el país fue gobernado por un régimen evidentemente intervencionista.

Con anterioridad a dicha época, los intentos de establecer un control de costos y precios se debieron a iniciativas de sectores de la vida nacional que no llegaban a configurar un intento a nivel nacional de establecer tal sistema.

De todos modos, es justo que reconozcamos que los intentos realizados sirvieron de base para la acción desarrollada posteriormente. En sus intentos podríamos todavía hallar solución a muchos de los problemas planteados hoy día. Y ello se debió a que en todos los casos se trató de iniciativas serias encaradas por profesionales capaces en su ámbito de actuación.

Debemos citar por el alto valor de su contenido las tareas desarrolladas por la Unión Industrial Argentina, la Bolsa Argentina del Comercio, la Confederación Argentina del Comercio, Industria y Producción, la Sociedad Rural Argentina, las Confederaciones Rurales, las Cámaras de Comercio, los Centros de Importadores y otras instituciones.

Luego vinieron largos períodos de estancamiento en la materia y hasta se olvidaron los intentos realizados, porque nuevas ideas, con nuevos fundamentos, los fueron dejando de lado.

Hasta que una nueva corriente de pensamiento creador los reimplantó, pero no llegó a adaptar los sistemas a las nuevas circunstancias. Y pronto sucumbieron.

Hubo iniciativas dignas de mencionar como fueron las de la Caja de Crédito Minero, el Consejo Técnico de Abastecimiento, la Comisión Asesora del Comercio Minorista, los Tribunales Aduaneros, las Comisiones de Divisas, las Cámaras Informativas de Salarios y el Consejo Agrario. Todas ellas con un eminente enfoque regulador de la relación costos-precios.

Siguieron luego los Comités de Exportación y Estímulo Industrial, el Consejo de Defensa Nacional y el Congreso Permanente de las fuerzas productoras para el estudio de los problemas económicos y sociales de post-guerra.

Este Congreso realizó una tarea que debemos reseñar. Clasificó los problemas existentes en cuatro grandes grupos: a) económicos, b) sociales, c) político-administrativos, y d) internacionales.

Se tenía por objetivo interpretar plenamente la posición de cada uno de los sectores de la vida nacional frente a los problemas señalados; y sobre la base de los datos recogidos se pretendía hallar soluciones a nivel gubernamental.

Era el Estado el que debía señalar el rumbo a seguir y para ello necesitaba como ocurre en todo organismo munirse de la información necesaria que le permitiera formular soluciones adecuadas,

a la vez que compatibilizaba los altos intereses del país con los intereses sectoriales en cada actividad.

De allí nació la necesidad de solicitar a todas las entidades adheridas una información detallada de los problemas vigentes, sus necesidades, temores, proyectos, hallándose incluidos en el temario los siguientes tópicos:

1. Organización racional de las empresas para el mejoramiento de la producción, coordinación y planificación de las actividades económicas;
2. Intervención del Estado en las actividades económicas; participación de las fuerzas productoras en la Dirección del Estado; informaciones recíprocas entre el Estado y las fuerzas económicas.

Aquí es donde comienza un proceso de acercamiento entre los distintos intereses, que a primera vista pueden parecer contrapuestos pero que en realidad no lo están en absoluto. Porque quienes propugnan el intervencionismo estatal generan la reacción de parte de los "intervenidos" que prefieren siempre mantener el mayor secreto posible en la actividad que desarrollan. Y a su vez quienes propugnan el total liberalismo generan reacciones negativas en los intervencionistas, que desean implantar instrumentos de manejo y control cada día más perfeccionados.

Pero como ocurre en todas las manifestaciones de la vida un día se logra alcanzar la madurez. Los intervencionistas demuestran con todos los medios a su alcance que una filosofía "colaboracionista" con el Estado puede favorecer a los mismos "intervenidos", y a la vez los no intervencionistas admiten que el Estado tiene una función social que cumplir, porque así lo exigen las circunstancias de la época actual, y para poder cumplirla es necesario ver claramente los problemas, de otro modo se avanzaría a ciegas, y entonces aceptan que "entregar información" es una necesidad social que ha de permitir al Estado tomar las decisiones más razonables y adecuadas y entonces por vía indirecta pueden llegar a percibir los efectos positivos de decisiones tomadas con toda corrección y en el más alto nivel.

Es cierto que el camino a recorrer para lograr este acercamiento ha sido largo y a veces penoso, lleno de dificultades. Pero cierto es también que es imposible construir algo realmente valedero de la noche a la mañana. Era necesario que los años pasaran para que las ideas se decantaran y se pudiese arribar a conclusiones valederas para todo el ámbito de la Nación.

5.— ANALISIS CRITICO DE LA LEGISLACION ARGENTINA A PARTIR DEL AÑO 1975

5.1.— Resolución Nº 33 de la Secretaría de Comercio de Fecha 15.9.1975

El Gobierno Nacional se había propuesto intervenir en la economía. En los mismos considerandos que dieron origen a la resolución que comentamos, afirma en forma categórica "*Que es atribución del Poder Ejecutivo... vigilar el abastecimiento y establecer para ello las normas de cumplimiento obligatorio que considere oportunas, como así también fijar precios y/o márgenes que consoliden la política de justicia social, eliminando abusos*".

En este párrafo quedan definidos los instrumentos a que el Gobierno Nacional ha de recurrir para el logro de sus objetivos, admitiendo casos de cierta liberalidad (fijación de márgenes de ren-

tabilidad) y otros de intervención absoluta donde no se permite actuar la ley de la oferta y la demanda (fijación de precios).

Admite la esencia misma de la actividad privada al manifestar "Que la política de precios debe ajustarse a la evolución de la economía nacional, y debe propender al restablecimiento de la rentabilidad empresarial a niveles aceptables, lo que reclama una cierta actualización permanente de los precios dentro de parámetros de estricta razonabilidad".

Pero al mismo tiempo, en su función de conciliador de los intereses de todos los sectores de la población, entiende "Que es deber fundamental del Estado velar permanentemente para que dicho proceso se cumpla sin menoscabo del poder adquisitivo del sector asalariado, para lo cual es indispensable instrumentar los controles adecuados y redimensionar los medios indispensables para poner en marcha, con eficiencia, esa política".

Ubicado en su posición orientadora de la economía dirigida hacia un desarrollo ordenado y armónico de la economía en su conjunto, sostiene "Que la administración sectorial de los precios y de las rentabilidades (los dos medios elegidos por el Gobierno Nacional para ejercer su acción) son instrumentos importantes de la política económica nacional", y además las califica como "decisivamente aptas para contribuir a un rápido crecimiento de la economía, con el consiguiente aumento de las fuentes de trabajo y del equilibrio sectorial y regional".

Podemos observar cómo el empresario pierde por completo la posibilidad una herramienta de dirección de empresas tan importante como es la política de precios y de rentabilidad. Ya no le resulta posible sacrificar mercado en beneficio de una mayor rentabilidad actual, o fijar precios bajos con el propósito de competir, o de desplazar a un competidor, o de ganar clientes en función de sus propios intereses y objetivos. De aquí en adelante, los precios y la rentabilidad quedan en las manos del Estado. El empresario sólo podrá establecer políticas que impliquen sacrificar sus precios o su rentabilidad, o ambas a la vez, pero completamente sujeto a las decisiones del Estado.

Al mismo tiempo, la resolución que comentamos otorga a la Secretaría de Comercio facultades amplias para el control de las empresas y de los mercados estableciendo que, cuando considere que los márgenes de utilidad que surjan de las presentaciones efectuadas por las empresas resulten excesivos a su criterio, ésta podrá disminuirlos, especialmente cuando se trate de situaciones oligopólicas o monopólicas fehacientemente comprobadas. Y también admite que podrá aceptar aumentos en la rentabilidad, para lo cual tomará en cuenta del destino final de las utilidades y los proyectos de nuevas inversiones reproductivas.

Su objetivo, ya enunciado claramente, se reafirma en el último párrafo y se atribuye a esta resolución el carácter de una nueva etapa en la vida económica nacional. Por ello sostiene "Que el Gobierno Nacional quiere, con todo ello, iniciar una etapa decisiva en el proceso de restablecer la armonía de los precios relativos y de aumentar la participación del sector empresarial, con sentido responsable, en la formación de una herramienta tan decisiva para la reconstrucción económica nacional".

En su parte dispositiva, la Resolución establece que "Las empresas productoras de bienes y servicios podrán modificar sus precios de venta en función de la exacta incidencia de la variación de los costos admisibles y de rentabilidad, que a tales efectos establezca esta Secretaría de Estado".

Lo que implica que el Gobierno Nacional quita a las empresas una de sus principales áreas de decisión, en el campo comercial, como es la fijación de la política de precios. Ya no serán las empresas las que libremente podrán decidir el rumbo a seguir en materia comercial en cuanto hace a la fijación de los precios de venta, los que a su vez son función de la rentabilidad pretendida, sino que ha de ser el Estado mismo el que controle dicha función empresarial, fijándole los límites por él deseados.

La resolución objeto de nuestro análisis contiene tres anexos. En los dos primeros se ocupa de clasificar los productos por orden de importancia en cuanto a su consumo. Lógicamente, *la carne vacuna aparece incluida en el primer anexo*, dado su alta participación en la dieta diaria de todo habitante argentino.

El anexo tres detalla las empresas denominadas "líderes", las que han sido clasificadas así en atención al capital con que operan y al monto de ventas que facturan. En la citada enumeración se incluyen ciertos frigoríficos de significación.

Para los productos incluidos en el anexo I la resolución establece que se mantendrán los precios de venta vigentes a la fecha de publicación de la misma resolución. Es decir que adopta para los mismos la política más exigente consistente en establecer el carácter de máximos a dichos precios, estableciendo el requisito de la autorización expresa para su modificación.

Como puede apreciarse, las normas surgieron con absoluta rigidez, pretendiendo sanear los mercados, y al mismo tiempo creando grandes dificultades y trabas de toda índole, dando lugar a la aparición de mercados secundarios, a la vez que originó el desabastecimiento.

La Resolución, además de las disposiciones que contiene en materia de "*políticas*" legisla sobre el campo puramente "*técnico*".

De tal forma, establece que "las mayores utilidades que se autoricen con destino a proyectos de nuevas inversiones reproductivas, deberán ser identificadas en la contabilidad general y en los balances de las empresas obligadas". Deja librado a una ocasión futura la posibilidad de que la Secretaría de Estado de Comercio, sea actuando en forma independiente o conjunta con otros organismos del Estado Nacional, establezca los procedimientos que permitan asegurar el cumplimiento de los fines propuestos, especialmente los que se refieren a la evaluación de los proyectos de inversión y al seguimiento de la ejecución de los mismos.

En materia de precios, la resolución establece que deberán mantenerse vigentes los existentes al día 28 de febrero de 1975.

No sólo el propósito fue de controlar la gestión de las empresas, sino también por medio de éstas, a actividad de sus distribuidores. Por ello, la Secretaría de Comercio exigió que en ocasión de cada

presentación, las empresas adjuntarán un detalle completo de todos sus distribuidores, en el caso de que los mismos canalicen no menos del 5% de las ventas totales de la empresa que presenta la información.

Los elementos de carácter técnico que la Secretaría de Comercio utiliza para llevar a cabo su control, son los siguientes:

- Balances
- Estructuras de costos
- Formularios exigidos por la misma resolución

Y otorga a los profesionales en la materia autoridad suficiente para otorgar veracidad a tales documentos, estableciendo que los mismos deberán ser certificados por:

- Contador Público designado en la última Asamblea General de Accionistas, en el caso de empresas cuyas acciones se coticen en la Bolsa de Valores;
- Contador actuante en los demás casos.

Cuando la Secretaría de Comercio comprobara certificaciones de datos e informaciones que no respondan a las registraciones contables de las empresas, a la documentación que las respalda y a los demás elementos que prueben la realidad económica que se certifica, pondrá en conocimiento de los respectivos Consejos Profesionales tales situaciones para que los mismos tomen las medidas que correspondan.

5.2.— Examen de los formularios implementados por la Secretaría de Comercio

Son cuatro en total, con los siguientes objetivos y denominaciones:

- Nº 1 — Estructura global de costos para modificación de precios;
- Nº 2 — Detalle de insumos nacionales;
- Nº 3 — Detalle de insumos importados;
- Nº 4 — Detalle de ventas

Nos interesa destacar la esencia misma del sistema informativo implantado con el propósito de compararlo con el sistema contable propuesto para los frigoríficos.

En primer término, podemos observar que en el punto 1 se hace referencia a los "COSTOS VARIABLES", denominación ésta que aparece por primera vez en la legislación argentina. Es positivo el utilizar tal denominación porque de este modo se aceptan conceptos de la doctrina técnica contable.

Se definen en la resolución los costos variables como "aquellos costos que varían en forma proporcional al volumen o al monto vendido".

Este concepto coincide exactamente con el que proponemos en este trabajo. Veremos que aproximadamente el 75% del costo total de los productos cárnicos está constituido por el costo del animal, o costo del ganado. Por esa misma razón es que proponemos aplicar costeo directo para las industrias frigoríficas. En ella el costo total se integra del siguiente modo (datos extraídos de la experiencia):

Costo del ganado	75%
Mano de obra	10%
Gastos indirectos	6%
Gastos de receso o inactividad	9%
Total	<u>100%</u>

Por su naturaleza entonces, la industria frigorífica es una actividad con costos esencialmente directos, y controlándolos, se controla el 75% del costo total, porcentaje éste verdaderamente significativo.

La resolución de la Sec. de Comercio continúa clasificando los costos directos del siguiente modo:

1.1. Producción:

1.1.1 y 1.1.2. Materias primas nacionales e importadas.

Deben incluirse los siguientes:

- Ganado (calculado para los productos en conserva y congelados sobre las bases comentadas en el capítulo referente al que hemos denominado "despiece standard". (Cap. VIII. pto. 5)
- Sal
- Nitrito
- Azúcar

Los tres últimos productos mencionados intervienen en una mínima proporción en la industrialización, pero son de todos modos costos variables o directos porque sin ninguna duda, son proporcionales al volumen final producido.

No existen en esta industria otras materias primas que participen de la condición de proporcionalidad establecida.

Su inclusión como materias primas nacionales (punto 1.1.1.) o importadas (punto 1.1.2.) dependerá de los mercados de abastecimiento de cada industria o de las circunstancias de cada mercado proveedor en ciertas circunstancias. En principio, todas las materias primas indicadas son de procedencia nacional.

1.1.3. y 1.1.4. Envases nacionales e importados.

Corresponde señalar en la industria que nos ocupa los siguientes:

Para los productos en conserva:

- Tarros de hojalata, si la empresa los adquiere;
- Hojalata y soldadura (así se denomina) si la empresa los fabrica;
- Llaves abrelatas, si la empresa las adquiere;
- Alambre, si la empresa las fabrica;
- Cajas de cartón
- Etiquetas.

Desde el punto de vista administrativo interno de la empresa, cabe mencionar que el control

de los envases de hojalata es mucho más sencillo de efectuar que el control de los envases de polietileno. En muchos casos, no se adquieren envases de polietileno, sino planchas o rollos de este material, que luego es cortado "a medida" para el producto que se está envasando. Nos referimos a los productos congelados envasados al vacío. En estos casos, la solución para la contabilización consiste en calcular standards en metros para cada uno de los productos en proceso. En cambio, en el caso de productos enlatados, la identificación puede hacerse en forma unitaria.

Como en el punto precedente, la ubicación de los envases como nacionales o importados dependerá exclusivamente del tipo de empresa o de las circunstancias de un momento dado en que, por escasez o competencia de precios, se deba cambiar de mercado proveedor.

Ocurrió en el año 1974 que los frigoríficos paraguayos, que normalmente se abastecen de cartón en nuestro país, se vieron obligados a cambiar de mercado proveedor debiendo recurrir al mercado brasileiro para proveerse de los mismos, dadas las restricciones del momento en la legislación argentina.

También en el caso de la hojalata ocurrió algo semejante, debido a la mejora de precios ofrecida por los productores canadienses frente a la hojalata procedente de los Estados Unidos.

1.1.5. Trabajos de terceros. Prácticamente no se da el caso en esta industria. Sólo puede producirse para las cerdas vacunas, donde el trabajo se realiza por personal obrero a facón. En algunas ocasiones este trabajo se efectúa a destajo por personal que realiza la tarea en su casa propia. Pero cabe hacer dos salvedades. En primer lugar, que no siempre ocurre y en segundo término, que su incidencia dentro de la producción total es ínfima, carece de toda significatividad.

1.1.6. Resto. Es un rubro inexistente en esta actividad. En los que hemos señalado ya están incluidos todos los costos directos incurridos.

1.2. COMERCIALIZACION.

1.2.1. Comisiones. La resolución hace referencia a todas las que son abonadas en forma proporcional (porcentajes) sobre los montos de venta. En la industria frigorífica como en cualquier otro tipo de actividad, estas erogaciones existen y deben ser identificadas correctamente en los registros contables.

Nosotros proponemos que un capítulo del plan de cuentas se titule "Gastos de Ventas" y a su vez se lo clasifique en "Mercado Interno" y "Exportación".

Las comisiones abonadas pueden y deben ser identificadas no sólo por producto comercializado sino también por embarque efectuado. Ello es importante porque la rentabilidad de una determinada exportación depende muchas veces de la cantidad embarcada.

La Resolución de la Sec. de Comercio aclara que cuando se abonen importes fijos a la fuerza de ventas, dichos importes no deberán figurar en el rubro Comisiones. Deberán incluirse en el rubro Costos Laborales.

Ello es coherente con el criterio del costeo directo. Si un importe, cualquiera sea su denominación: comisión, sueldo, asignación, etc., es fijo, no guarda relación alguna con el monto de lo ven-

dido, tampoco participa de la característica de directo, variable o proporcional de la que se habla en este punto. Consideramos entonces correcta su ubicación en el rubro Costos Laborales.

1.2.2. Cargas sociales sobre comisiones.

Son las que corresponden a los importes del rubro precedente. También concordamos con esta afirmación. Siendo las cargas sociales un elemento accesorio del rubro principal, deben seguir su misma suerte.

Si las comisiones abonadas son proporcionales a los montos de venta, también lo serán las cargas sociales que le correspondan.

No obstante, cabe aclarar que algunas cargas sociales pueden ser fijas en su monto aunque correspondan a importes de comisiones variables, como es el caso de las vacaciones anuales pagas a que tiene derecho todo trabajador. Pero consideramos que el hecho de que la base o el monto sean fijos no es razón suficiente para hacerle perder al monto de comisiones su característica de rubro variable.

1.2.3. Fletes.

Incluye el importe de los contratados y/o combustible consumido por la flota propia necesarios para la distribución del volumen promedio de ventas al que hace referencia la presentación.

Coincidimos con el criterio expresado, que no ofrece características particulares en la industria frigorífica.

De todos modos, los costos incurridos de un modo u otro deberán ser cargados a este rubro. En el caso de la industria que nos ocupa, proponemos sean incluidos en el capítulo "Gastos de Venta" subcuenta "Mercado Interno" o "Exportación" según corresponda.

1.2.4. Fletes recuperados

1.2.5. Bonificaciones sobre ventas

1.2.6. Regalías

1.2.7. Impuesto sobre facturación

1.2.8. Resto de los costos variables de comercialización.

Los conceptos desarrollados en la Resolución con respecto a los citados rubros coinciden con los generales de la técnica contable y no ofrecen dificultad alguna con respecto a las empresas frigoríficas. No tenemos comentarios especiales de remarcar.

1.3.— FINANCIEROS

1.3.1. Descuentos por pronto pago.

Debe indicarse el importe de los efectuados para alcanzar el monto promedio de ventas al que corresponde la presentación. Si la empresa obtiene ingresos por financiación a clientes, deberá descontar el importe correspondiente del total de descuentos otorgados.

También en este caso, será cuestión de sistematizar adecuadamente el plan de cuentas para lo-

grar la información deseada. Las empresas frigoríficas no difieren en el tratamiento de este rubro de las empresas dedicadas a cualquier otra actividad.

2.— COSTOS LABORALES

2.1. Sueldos y Jornales 2.2. Cargas sociales correspondientes.

Corresponderá incluir el monto total devengado durante el período a que se refiere la presentación. Sólo se admitirán las remuneraciones que deriven de la aplicación de los respectivos Convenios Colectivos de Trabajo. De igual modo que cuando nos hemos referido a las comisiones abonadas, las cargas sociales correspondientes siguen en su aplicación el mismo criterio que corresponde a las remuneraciones a las que corresponden.

3.— COSTOS FIJOS

La Resolución 33 de la Sec. de Comercio los define así:

"Costos fijos de estructura independientes del volumen o monto vendido, y señala en forma discriminada los siguientes:

- 3.1. Amortizaciones
- 3.2. Movilidad y viáticos
- 3.3. Impuestos, tasas y contribuciones
- 3.4. Publicidad
- 3.5. Resto de costos fijos.

Coincidimos con la definición dada a la expresión costos fijos. De todos modos, si definimos como costos variables a los que guardan relación directa con el volumen de ventas, podría llegar a afirmarse que los costos laborales, al no participar de la categoría de proporcionalidad, deberían haber sido incluidos como costos fijos.

Esta es efectivamente la posición que adoptamos para la aplicación de nuestro sistema en la industria frigorífica. Pero también admitimos que para legislar es necesario ser más generalista, dado que cada actividad difiere de las otras porque cada una tiene sus características propias. Entendemos que es entonces razonable sostener que desde el punto de vista interno de la empresa, si nos colocamos por ejemplo en el rol del consultor, sostendremos el principio de que las remuneraciones al personal de toda índole deberán incluirse como costos fijos de la empresa, pero si nos colocamos en el rol del legislador, es razonable pensar en la discriminación de las remuneraciones con respecto al total de costos fijos. Además, a nivel gubernamental es también razonable admitir que se debe tener la pretensión de conocer cuál es el monto de remuneraciones abonadas, sobre todo con el objetivo de saber cuál es la participación de la población asalariada en el total de costos de una empresa.

Con relación al rubro Impuestos, queremos comentar que existen legislaciones que difieren de la Argentina en su aplicación en forma total. Y en esos casos la situación es completamente diferente.

Así por ejemplo, en la República del Paraguay, además de las leyes de Impuesto a la Renta, existen otras leyes de carácter sustitutivo que son aplicables a cierto tipo de actividades. Tal es el caso

de la industria frigorífica que no tributaba Impuesto a la Renta. Nos expresamos en tiempo pasado porque actualmente la situación es diferente).

Rige para esta actividad la denominada Ley de Impuesto Sustitutivo a la Renta. Dicho impuesto se aplica sobre la base del número de cabezas faenadas.

Desde el punto de vista de la recaudación fiscal, el sistema es altamente eficaz. Porque la cantidad diaria de cabezas faenadas es comunicada al Ministerio de Agricultura y Ganadería por el personal de Veterinaria, designado por el Poder Público para salvaguardar las condiciones sanitarias en que se desarrolla la actividad. Es decir, que es prácticamente el mismo poder público el que recaba la información y aplica el impuesto casi sin intervención de la empresa.

Desde el punto de vista de los costos, no puede afirmarse que éste sea un impuesto a incluirse en el rubro que comentamos. Todo lo contrario. Si nos colocamos en el rol del consultor y tenemos que organizar un plan de cuentas para una empresa frigorífica instalada en el Paraguay, incluiremos el rubro Impuesto Sustitutivo del Impuesto a la Renta dentro de los costos directos. Porque si no hay producción, no hay impuesto que abonar. Y cuando se abona el mismo es directamente proporcional al número de cabezas faenadas.

Cabe destacar que los empresarios paraguayos están interesados en el mejoramiento de las pasturas con el fin de obtener animales de mayor engorde para que, en el momento del faenamiento, se obtenga un rendimiento superior.

En este caso el impuesto tiene un efecto decreciente. Porque si, por ejemplo se obtuviera un incremento de rendimiento del 10%, al mismo tiempo se estaría reduciendo la incidencia fiscal en un porcentaje equivalente, dado que éste se aplica sobre el número de cabezas. Distinto sería si se aplicara sobre el número de kilos de carne obtenido. En este caso seguiría siendo proporcional. Y el impuesto sería el mismo si la cantidad de kilos obtenidos es la misma, aunque el número de cabezas sacrificadas sea inferior.

Cabe destacar también que el resultado de la empresa es independiente del Impuesto a abonar. Si la empresa gana, pierde o se ubica en el punto de equilibrio la situación impositiva es exactamente la misma.

Es por ello que el empresariado paraguayo presionó para que tal impuesto fuera derogado. Porque desde el cierre del Mercado Común Europeo, producido en julio de 1974, los frigoríficos son empresas deficitarias para sus propietarios pero no para el fisco, que sigue percibiendo sus ingresos ajeno totalmente a la situación creada. Los empresarios solicitaron que el fisco "acompañe" a la actividad. Si las empresas se hallan en situación de quebranto, la incidencia fiscal los descoloca aún más y los vuelve cada día menos competitivos.

Finalmente, el Gobierno escuchó los argumentos esgrimidos y desde el 1º de febrero del año 1977 los frigoríficos están alcanzados por el Impuesto a la Renta. Aún no podemos hacer comentarios sobre los cambios ocurridos tanto en favor o en contra del Estado, respecto del ingreso en

sus arcas, como tampoco desde el punto de vista empresario con relación a la modificación real de sus resultados.

En cambio, sí podemos afirmar que los frigoríficos paraguayos están ahora en mejores condiciones de competencia internacional, aunque seguramente administrativamente tendrán mayores dificultades frente al poder fiscal, porque justo es reconocer que, por su simpleza, el sistema anterior era altamente satisfactorio.

Desde el punto de vista del consultor encargado de la adecuación de los manuales de contabilidad vigentes y del plan de cuentas, fue necesario adecuarlos a la nueva realidad administrativa, eliminando el rubro Impuesto Sustitutivo del Impuesto a la Renta del grupo de los costos directos, para incluirlo ahora dentro de los gastos de estructura fijos de la empresa.

Es importante destacar que en las representaciones gráficas de la proyección económica de los frigoríficos, el punto de equilibrio se ha desplazado hacia la izquierda, porque ahora la contribución marginal es mayor, y en consecuencia los costos fijos se absorben antes.

Este comentario señala al mismo tiempo una de las ventajas del sistema de costeo directo. Es posible observar claramente y con prontitud una modificación en uno de los elementos integrantes del costo y su incidencia relativa respecto del costo total.

3.6.— FINANCIEROS

Existe en la Resolución de la Sec. de Comercio un error de tipo formal. Porque el punto 3.5 cita al Resto de los costos fijos, y sin embargo el 3.6. continúa clasificando a los costos financieros como gastos fijos.

En realidad, debió codificarse como punto 4, si se considera que los costos financieros no son costos fijos, o bien incluírselo como punto 3.5. y denominar 3.6. al Resto de los costos fijos.

Los subpuntos 3.6.1: Intereses y comisiones y 3.6.2. Diferencias de cambio son de aplicación general a cualquier tipo de industria y no ofrecen comentario especial alguno respecto de la industria frigorífica.

4.— COSTO TOTAL

La Resolución lo define como la integración de tres subtotales, a saber:

- Costos variables
- Costos laborales
- Costos fijos.

A decir verdad, la expresión no ha resultado todo lo feliz que hubiera sido deseable. Porque la doctrina reconoce la existencia de costos variables, de costos fijos y la de costos semifijos o semivariables.

Justo es reconocer que, sobre todo en la práctica, y a veces también en la doctrina se ha acep-

tado la inclusión de los costos semifijos o semivariantes dentro de una de las otras dos categorías —fijos o variables— para facilitar los análisis, principalmente para confeccionar los gráficos de punto de equilibrio. Más aún, es sabido que existen técnicas apropiadas para “reducir o clasificar” tales costos semifijos o semivariantes en una de las otras dos categorías (método de los cuadrados mínimos, puntos alto y bajo y procedimiento gráfico). Mas no resulta razonable separar los costos laborales de la manera que lo hace la resolución. En un gráfico de punto de equilibrio, dónde aparecerían clasificados estos costos laborales? Sería necesario confeccionar un gráfico tridimensional?

Pensamos que, por las características del Gobierno bajo el cual fue aprobada y puesta en vigencia, el propósito tuvo más un carácter político que técnico. Se pretendió, a efectos de su mejor información, separar los costos laborales, con fines estadísticos tendientes a otro fin distinto del que inspiró a la resolución de la Sec. de Comercio en materia de precios.

5.— Utilidad — Pérdida Operativa . 6. Ventas

No merecen comentario especial alguno.

7.— Porcentaje de Utilización de la Capacidad Productiva

No nos ha sido posible determinar el fundamento de la inclusión de este dato en la presentación. Pero tratando de interpretar el pensamiento del legislador, tal vez haya sido su intención tratar de obtener información sobre el grado de aprovechamiento de las capacidades empresarias, para de ahí en más poder examinar la absorción razonable de los costos fijos, pretendiendo que en casos de sobreabsorción o subabsorción de costos fijos pudieran tomarse medidas tendientes a mejorar la posición del consumidor, que es quien en definitiva abona los precios del mercado, sin estar a su alcance la posibilidad de conocer cómo se ha llegado a su determinación.

Circunstancialmente hemos estudiado en forma pormenorizada la situación de la industria frigorífica en la República del Paraguay, y de su análisis pueden extraerse conclusiones útiles para nuestro estudio.

En dicho país, el número de cabezas de ganado existentes en todo el país oscila alrededor de 6.000. 000 de cabezas. Puede estimarse que el incremento anual (nacimientos netos de mortandad) es del orden del 10%, o sea alrededor de 600.000 cabezas.

Este incremento anual tiene aproximadamente los siguientes destinos:

- Consumo interno: 250.000 cabezas
- Exportación: 250.000 cabezas
- Incremento del stock ganadero: 100.000 cabezas.

Es el Gobierno Nacional el encargado de regular directa o indirectamente tales destinos. Así por ejemplo, a través de la regulación de los precios del consumo interno regula el consumo de carne. Es justo destacar que el Gobierno es consciente de que la carne ocupa un lugar muy preferencial en la dieta diaria de todo habitante y entonces permite el libre juego de la oferta y la demanda dentro de ciertos límites. Cuando observa excesos, entonces interviene fijando precios máximos.

Por otra parte, fija cuotas globales de faenamiento con destino a la exportación (entre 220.000 y 250.000 cabezas al año). También es de su resorte establecer el denominado período de zafra ganadera (es decir la época en que se permite el sacrificio de los animales) y lo hace admitiendo como tal la época en que los animales tienen mayor peso. Con estas variables en sus manos, el Gobierno Nacional ajusta variables tales como:

- La percepción de impuestos (atento a lo comentado en otra parte de este capítulo);
- El movimiento de divisas (por las importaciones de materias primas y equipos destinados a la industria y las exportaciones de productos frigoríficos);
- El incremento permanente del stock ganadero.

Si no existiera este tipo de regulación por parte del Estado, teniendo en cuenta que se trata de un país de libre actividad, en el sentido que está permitido la fundación o creación de nuevos frigoríficos a quienes así lo deseen, se correría el peligro de excederse en el faenamiento de animales.

Así pudo haber ocurrido en la práctica. Porque la capacidad instalada de faenamiento es de alrededor de 5.000 cabezas diarias para el conjunto de frigoríficos instalados.

Siendo limitado el número de cabezas a faenar con destino a la exportación — vale la pena remarcar que el número de 220.000 a 250.000 cabezas anuales lo es en el conjunto de frigoríficos, cifra ésta fácilmente controlable por medio de la información diaria a cargo de la inspección veterinaria, que está a cargo del mismo Estado — el conjunto de frigoríficos necesitan apenas 50 días hábiles para alcanzar el máximo permitido. Es decir, no más de tres meses al año, considerando los días domingos y feriados.

Si se permitiera a los frigoríficos continuar operando todo el año (puede estimarse en 10 meses al año la capacidad de funcionamiento de una planta industrial, siendo necesarios dos meses al año para el reacondicionamiento y puesta nuevamente a punto de las instalaciones) podrían llegar a faenarse alrededor de 1.250.000 cabezas con lo que se extinguiría en poco más de cuatro años la totalidad del stock ganadero existente.

Por ello, consideramos adecuada las definiciones dadas por el Gobierno Nacional de la República del Paraguay en atención a los objetivos nacionales.

Ahora bien, cuál es la consecuencia, a nivel microeconómico, de tales decisiones? Cuáles son las consecuencias que tienen para una empresa frigorífica las medidas adoptadas por el Gobierno? Razonemos un poco. Existen frigoríficos instalados para el procesamiento de carne conservada que ocupan alrededor de 2.000 operarios en épocas de faena, y necesitan una dotación de alrededor de 300 durante el receso. También existen frigoríficos más pequeños destinados a procesar exclusivamente carnes congeladas que ocupan alrededor de 300 operarios, y necesitan más o menos 15 durante la época de receso.

Es evidente que las empresas deben soportar un largo receso — 9 meses en lugar de 2 — y durante el período de faena — tan solo 3 meses en lugar de 10 — deben absorber una cantidad desmesurada de costos fijos. Que luego deben trasladar a los precios de venta. Y como ninguna de dichas

empresas tiene posibilidades de fijar precios en el mercado internacional, todo lo contrario, dicho mercado es completamente competitivo y transparente, pasan a comportarse como empresas marginales, que deben aceptar los precios impuestos por el mercado y decidir en consecuencia si abrirán sus puertas para la producción o es conveniente no operar.

De allí que, pasada ya la crisis provocada por el cierre del Mercado Común Europeo en julio de 1974, actualmente apenas se llega a faenar alrededor del 50% del total autorizado por el Gobierno Nacional.

No pueden las empresas frigoríficas radicadas en Paraguay absorber los costos fijos incurridos en la época de receso, debido a la subabsorción que tiene lugar. En un caso en que se nos encomendó profesionalmente la tarea de determinar el porcentaje de utilización de la capacidad productiva, llegamos a la conclusión de que la misma no superaba el 27%.

Además, en el plano internacional, estas empresas, lejos de recibir subsidio alguno, están gravadas por el Gobierno en cuanto a la salida de sus productos.

En consecuencia, cabe señalar que, desde el punto de vista del tipo de empresas que nos ocupa, es correcto por parte del Gobierno Nacional pretender que señalen el coeficiente de utilización de la capacidad productiva de sus plantas. De ese modo, puede el Gobierno tener a su alcance datos importantes para la regulación de la actividad económica, para poner al alcance de las empresas perjudicadas herramientas que mejoren su situación, e incluso tomar medidas — por ejemplo, obligando a la reducción de precios a empresas de alto grado de utilización de la capacidad productiva instalada — para que el beneficio de un mejor aprovechamiento industrial llegue al consumidor, es decir a la población toda.

Por lo menos, es justo pensar que si el Gobierno paraguayo hubiese dictado una legislación de "Precios administrados" como lo ha encarado la República Argentina, podría evitar situaciones enojosas que pueden llegar hasta la quiebra misma de las empresas, sin olvidar las penurias a que está sometido al trabajador normalmente al verse obligado a contar con dos actividades, una para las épocas de faena en las empresas frigoríficas, y otra diferente durante los periodos de receso.

8.— RENTABILIDAD HISTORICA

La Resolución de la Sec. de Comercio hace referencia a datos de los diez últimos ejercicios. Si bien el propósito es plausible, pensamos que su utilidad es muy relativa. En primer lugar, no es razonable pensar que una empresa puede regular su utilidad a lo largo de 10 años en condiciones semejantes. La empresa es un fenómeno dinámico, de permanente ajuste a un conjunto de condiciones que hace que en un momento dado la utilidad sea elevada y en otro se produzcan pérdidas. Si el objetivo fue tratar de hallar "un porcentaje de utilidad razonable" creemos que hubiera sido mejor fijarlo desde el Gobierno. Además, al no mencionarse siquiera la posibilidad del ajuste de la información presentada — al estilo de los ajustes que hoy se practican en los estados contables — los números pierden toda significatividad, dada la enorme distorsión derivada de la inflación monetaria.

FORMULARIOS 2 - 3 4: DETALLES DE INSUMOS NACIONALES, DE INSUMOS IMPORTADOS Y DE VENTAS

Se trata de planillas anexas que no ofrecen comentarios especiales desde el punto de vista de la actividad que nos ocupa, fuera de los ya realizados.

5.3.— Resolución Nº 34 del 15 de Setiembre de 1975

El contenido de esta resolución es semejante al de la Nº 33 precedentemente analizada. En realidad, complementa lo establecido por aquélla. No caben comentarios especiales y sólo la mencionamos dada su existencia y su vigencia.

Como dato interesante, podemos mencionar que tanto la Resolución Nº 33 como la 34, en el detalle de ventas exigido, incluyen el coeficiente de participación de cada producto con respecto al total de ventas.

El intento de conocer la mezcla de ventas es útil, pues de este modo se puede centralizar el objetivo en los productos de mayor incidencia. Las medidas que con respecto a los mismos se adopten tendrán mayor efecto por su expansión en el mercado.

5.4.— Resolución Nº 55 del 27 de Febrero de 1976

Se trata de una resolución ratificatoria del régimen de control establecido por las resoluciones 33/75 y 185/75.

El aspecto más importante a destacar es la denominación que se le da al sistema, pues en los considerandos de la misma se señala el propósito de evaluar el sistema de "*flexibilización*"; es decir que debemos deducir de tal afirmación que el sistema de control de precios y de rentabilidades puesto en vigencia tiene por objeto adoptar una política "*flexible*", o sea dinámica en cuanto a su evolución, según sea el grado de evolución alcanzado por la economía nacional en su conjunto.

5.5.— Resolución Nº 4 del 6 de Abril de 1976

Hace referencia a la documentación que toda empresa incluida en el Anexo I de la misma Resolución (las denominadas líderes) debe presentar el mismo día que procedan a modificar sus precios de venta.

Lo más relevante es el tratamiento que ahora se le da a la actitud empresarial. Ese intento rescatable de volver a permitir el libre juego de la oferta y la demanda, que se sabe aún no puede actuar en toda su plenitud, pero que se está en el camino adecuado para que así sea.

Las empresas ya no solicitan autorización para aumentar sus precios, demostrando el real incremento de sus costos, sino estiman primero la decisión de incrementar los precios y luego entonces comunican sus decisiones a la Secretaría de Comercio para que ésta tome la actitud que, en función del bien común, considere adecuado tomar. Esa posición será en primer lugar, de prescindencia, es decir dejará actuar con la mayor libertad posible, para intervenir sólo en caso de ne-

cesidad. Coincidimos con esta posición pues es la función realmente reconocida a un Estado: intervención en caso de necesidad y sólo cuando no existe otra alternativa posible y una de las dos partes, en este caso el consumidor, apareciera claramente perjudicado.

5.6.— Examen de los Formularios implantados por la Resolución Nº 4 y comparación con la información requerida por la Resolución Nº 33 del 15 de Setiembre de 1975

El formulario Nº 1 exige la presentación de la estructura de costos vigente en la empresa al día 1º de diciembre de 1975. La clasificación que efectúa de los costos es semejante a la que solicitaba previamente la Resolución Nº 33.

Son válidos en consecuencia los comentarios efectuados en aquella oportunidad. Dentro del rubro costos variables la única diferencia la constituye el punto 1.1.3. que incluye los envases y sobreenvases. Anteriormente, se clasificaban los envases en nacionales e importados.

Consideramos más feliz esta clasificación. Al tratar el tema, en ocasión de analizar la Res. Nº 33, hemos incluido los envases en un solo punto, precisamente porque consideramos que en la industria frigorífica, la totalidad de los mismos proviene de la industria nacional argentina, e hicimos la aclaración de que si eventualmente, debido a hechos transitorios, era necesario proceder a la importación del material de envase, entonces debía efectuarse la discriminación correspondiente.

En cuanto a la denominación de envases y sobreenvases, consideramos que es más adecuada porque así se elimina toda duda respecto de qué debe entender por el término envase. En nuestro anterior comentario, incluimos deliberadamente la totalidad de envases y sobreenvases en un solo importe, pero bien pudo suceder que sólo incluyéramos los primeros, por error de interpretación.

Entendemos por envases los siguientes:

—Para los productos en conserva:

—Tarros de hojalata

—Llaves abrelatas

—Etiquetas (adheridas a los tarros)

—Para los productos congelados:

—Polietileno

—Etiquetas (adheridas a los envases de polietileno)

Y consideramos sobreenvases a los siguientes:

—Para todos los productos elaborados por un frigorífico:

—Cajas de cartón

—Etiquetas adheridas a las cajas de cartón

Dentro de los costos de comercialización, la Res. Nº 33 distinguía las Comisiones y las cargas sociales que les correspondían a esas comisiones. La Resolución Nº 4 las incluye en un solo rubro. Consideramos que tal fusión es adecuada porque, tal como comentáramos en la ocasión anterior, las cargas sociales siguen la suerte del rubro principal al que corresponden. Si las remuneraciones corresponden a costos que se imputan directamente a los productos finales, lo mismo ocurre con las cargas sociales que a los mismos corresponden. Si se trata de remuneraciones variables abonadas

por actos de venta, las cargas sociales correspondientes también tendrán categoría de variables. Si las remuneraciones correspondiesen a costos fijos de la empresa, las cargas sociales correspondientes también tendrían ese carácter.

En materia de fletes también se ha considerado un solo dato, fusionando los fletes y los fletes recuperados (definidos por la Res. Nº 33 como los facturados a los clientes para la distribución del volumen promedio de ventas al cual se refiere la presentación).

Los impuestos sobre facturación, que tenían destinado un rubro especial en la Res. Nº 33, han sido excluidos en la Res. Nº 4.

El resto de los costos variables, de producción y comercialización, y los costos financieros y laborales son tratados de igual forma que en la Res. Nº 33, por lo que son válidos los comentarios que hemos efectuado.

Dentro del rubro de gastos fijos, la Res. Nº 4 excluye los referidos a Movilidad y Viáticos y los Impuestos, Tasas y Contribuciones.

Esta nueva Res. de la Sec. de Comercio excluye, con relación a la Res. Nº 33, los siguientes datos:

- Ventas a precios vigentes
- Costo total a precios solicitados
- Utilidad a precios solicitados
- Ventas a precios solicitados
- Porcentaje utilización capacidad productiva
- Rentabilidad histórica.

Con la sola mención de tales rubros, se observa claramente el cambio de orientación en la política nacional. Sigue vigente el sistema de precios administrados, pero no es un sistema "ante" sino un sistema "post". Como ya dijimos, son las empresas las que fijan los precios con que han de actuar en los mercados bajo la indirecta supervisión del Estado, y no el Estado el que autoriza la fijación de precios solicitados por las empresas, en función de los objetivos a corto, mediano o largo plazo que se haya fijado el Estado mismo.

Para las empresas frigoríficas en particular, ello ha significado una mucha mayor posibilidad de maniobra en diferentes mercados, sobre todo interesante para las empresas y el Estado mismo por la comercialización internacional de sus productos.

La novedad introducida por la Res. Nº 4 del 6.4. 1976 la constituyen los formularios Nº 2, 3, 4 y 5 con la siguiente información:

- Formulario Nº 2: Evolución de los niveles efectivos de los precios de venta del producto o línea de productos cuyo aumento se comunica en el transcurso de los meses de diciembre de 1975 y enero y febrero de 1976, ponderados en función de los días en que tuvieron vigencia los distintos precios.

Quizás el comentario más elocuente al respecto lo constituya el tratamiento del período de receso. No suele existir relación alguna entre los precios de venta de los productos frigoríficos y la época del año en que las ventas se efectúan. Más bien, la variación tiene relación con el momento de llegada de los productos a los mercados, y en ese sentido los precios de los productos congelados son los que corren más riesgo de ser modificados, porque son a su vez los que deben ser vendidos con mayor prontitud, dado el alto costo de mantenimiento en stock que deben soportar, debido a la necesidad de mantener permanentemente en funcionamiento las cámaras de congelados, con el consecuente consumo de energía.

—Formulario Nº 3: Evolución porcentual de los precios unitarios de los principales rubros que integran el costo del producto o línea de productos cuyo aumento se comunica partiendo de los valores considerados en el F. 1, donde se informan los precios vigentes al 1º de diciembre de 1975, deben señalarse las fechas de variación de cada una de las materias primas, sean nacionales o importadas, los envases y sobreenvases, los trabajos de terceros y las remuneraciones abonadas.

Nuevamente la disposición legal resulta de difícil aplicación en forma taxativa. Las materias primas que insumen los frigoríficos no dependen de la evolución general de la inflación en el país por lo menos en forma directa y exclusiva.

Existen otros factores muy importantes a considerar. Siendo el ganado la principal materia prima de este tipo de industrias, su precio dependerá en primer lugar del precio que puedan abonar los frigoríficos, sobre todo los de exportación, en función de los precios de venta vigentes en los mercados internacionales. Aunque los costos internos de mantenimiento crezcan, si no crecen los precios de los productos a vender, los frigoríficos no podrán pagarlos porque la puesta en marcha de sus plantas industriales no resultará para ellos interesante. Más bien podemos afirmar que los precios de los insumos dependen de los precios de colocación de los productos en conserva y congelados en los mercados y éstos a su vez guardan estrecha relación "con el dólar" que, convertido a pesos argentinos, arroja diferencias que pueden alentar o desalentar la producción. Si la tasa de devaluación de la moneda argentina es superior a la inflación interna de costos, las empresas frigoríficas obtendrán un beneficio adicional. Y si ocurre a la inversa, como ha sido el caso en 1976, el resultado ha de ser también el contrario. Y en realidad así ha sucedido. La estructura general de precios de nuestro país estaba muy por debajo del nivel de precios internacional, lo que permitía obtener fuertes ganancias a quienes vendían al exterior, porque la tasa de cambio de la moneda extranjera era elevada.

En cambio, en 1977, la relación de precios y costos en la Rep. Argentina se asemejó más a la relación existente en otros países dominantes del comercio internacional, y en consecuencia se han desalentado muchas actividades que no hallan interesante exportar porque los precios que obtienen en el mercado interno les resultan más remunerativos. Otro comentario que debemos señalar con respecto al formulario que nos ocupa es la definición del sistema de costos a utilizar, correctamente efectuada.

La Resolución señala que "los valores se determinarán a costo de reposición, entendiéndose por

tal el precio de lista en plaza neto de descuentos y bonificaciones. Coincidimos con la aceptación de este sistema de valuación porque es el que más pone a cubierto a las empresas de las oscilaciones de la espiral inflacionaria.

—Formulario Nº 4: Evolución porcentual de los precios unitarios de los principales rubros que integran el costo del producto o línea de productos cuyo aumento se comunica, en el transcurso de los meses de diciembre de 1975 y enero y febrero de 1976, referidos a la fecha de aplicación de los precios de venta, ponderados en función de los días en que tuvieron vigencia estos últimos.

Son válidos los comentarios anteriormente efectuados en cuanto se hace relación al tiempo transcurrido y las modificaciones originadas en precios y costos.

—Formulario Nº 5: Comunicación de nuevos precios de venta. La Resolución que comentamos trae un anexo detallando las empresas líderes incluidas en el régimen dispuesto pero no hace mención alguna a los productos que cada empresa comercializa. Ello es consecuencia lógica de la filosofía del nuevo sistema. Si no se pretende controlar los precios ni se fijan tampoco precios con carácter de máximos, de nada vale que se detallen productos. Pensamos que el sistema es más eficaz que el implantado por la Res. Nº 33 en cuanto al objetivo a lograr, además de ser más sencillo en su administración. La única exclusión, que se hizo con carácter temporario, fue la relacionada con los productos farmacéuticos. Ningún otro producto por primerísima que sea la necesidad de su consumo, fue incluido taxativamente en el sistema por el Gobierno Nacional.

5.7. Resolución de la Sec. de Comercio Nº 25 de fecha 12 de abril de 1976

La Dirección Nacional de Política de Precios estableció por medio de esta Resolución una política especial para los productos farmacéuticos. La Resolución Nº 4 abrió un nuevo camino para la formación de los precios en el mercado argentino, dejándolos más expuestos a las leyes naturales de la economía en lugar de la rigidez de los deseos estatales.

Pero en el caso de las empresas productoras de productos farmacéuticos se consideró que no podían liberarse sus precios en forma inmediata. Por ello la Resolución 25 establece un sistema de ajuste relacionado con la evaluación del Índice de Precios Mayoristas No Agropecuario Nacional Oficial partiendo de los correspondientes al mes de febrero de 1973, en cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución Nº 84/72 de fecha 2 de mayo de 1972 del ex-Ministerio de Comercio.

El Índice de Precios fijado como base es publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, y solamente se autoriza la modificación de precios cuando el citado índice se haya acrecentado por lo menos en un 10%.

Quedó establecido que el aumento sería calculado globalmente por empresa, pero por producto, en cada etapa de ajuste, ningún aumento podría superar el 50% del coeficiente de aumento global. La ponderación de los aumentos se realizaría en base al volumen físico y los precios de los últimos 12 meses anteriores a la fecha de comunicación de los aumentos.

Consideramos que la medida adoptada fue correcta porque los medicamentos ocupan un lugar muy importante en todo presupuesto familiar, y proceder a su liberación hubiera podido provocar un verdadero colapso.

Y comparando con el tema base de este trabajo —la carne— pensamos que ésta también ocupa un lugar muy importante en todo presupuesto familiar. Por qué entonces no se aplicó similar política transitoria hasta que fuera posible una liberación total. Por qué se la dejó sujeta en forma directa lisa y llana a las fuerzas de la oferta y a demanda? En la misma pregunta está la respuesta a nuestro interrogante. Precisamente porque el mercado de la carne estaba pasando en esos momentos por un período de significativa baja, y podía soportar sin inconvenientes la acción natural de las leyes del mercado. Si no hubiera sido así, con seguridad que también la carne habría tenido tratamiento especial.

Todo lo cual confirma cuanto manifestamos como esencia de un buen sistema de precios administrados con intervención estatal. El estado debe exclusivamente vigilar si las fuerzas naturales del mercado en su acción son capaces de encauzar en vías normales los límites de los precios y la satisfacción de las necesidades de la población, interviniendo en favor de los consumidores (control de precios, control de rentabilidad, control de márgenes de beneficio) cuando las fuerzas naturales favorecen a los productores y en favor de éstos (precios sostén) cuando los favorecidos son los consumidores.

Mientras la acción se desenvuelve dentro de límites de tolerancia razonablemente fáciles de absorber, el Estado no actúa, o mejor dicho, también actúa “no interviniendo”.

5.8. Resolución de la Secretaría de Comercio Nº 149 de fecha 10 de junio de 1976

Durante los dos meses de aplicación de la Resolución Nº 4 la Secretaría de Comercio pudo observar la evolución de los precios en el mercado y, considerando insuficiente el alcance de las normas de dicha resolución, decidió derogarla y reemplazarla por la Resolución Nº 149 de mayor amplitud.

Se encuadraron dentro de las nuevas normas mayor número de empresas consideradas “líderes”, cuyo detalle consta en el anexo 1 de la misma resolución, y sólo se mantuvo la vigencia plena de la presentación de los forms 1, 2, 3, 4 y 5 exclusivamente para aquellas empresas que no hubieran cumplido oportunamente con la presentación de los mismos.

Dentro de los nuevos lineamientos, también se exigió que toda la documentación a presentar estuviese firmada por la máxima autoridad de la empresa y por el contador público actuante.

Esta resolución excluyó a las empresas elaboradoras de especialidades medicinales que siguieron rigiéndose por el régimen especial establecido por la Res. Nº 25, ya comentada.

En el Anexo II se desarrollan las normas impuestas para la presentación de la información solicitada.

Cabe resaltar el primer párrafo que dice textualmente:

"Las pautas que se enuncian revisten carácter indicativo, pudiendo la empresa confeccionar la información que la Secretaría de Comercio solicita de acuerdo con su sistema de costo habitual".

Con lo que queda aceptado el sistema de costos propuesto en este trabajo como fuente legítima de asignación de costos a los efectos perseguidos por la Sec. de Comercio.

A continuación se señala que toda información deberá ser encabezada por una nota firmada por la persona de máxima autoridad en la empresa, donde se expliquen los criterios seguidos para la confección de la información. Lo que nos parece realmente acertado, porque no existen dos empresas con las mismas características ni pueden éstas deducirse plenamente de la mera lectura de la información presentada. Más aún en el caso que nos ocupa por tratarse de un caso de costo conjunto, por lo tanto de naturaleza especial en la industria, y más aún por la novedad que implica el uso del nuevo sistema propuesto.

F. 01. Estructura unitaria de costos

Se exige la presentación de la estructura de costos por línea de productos, entendiéndose por tales las que cada empresa utiliza en su sistema de costos para la determinación de los mismos. La totalidad de las ventas de la empresa debe estar incluida en la información presentada.

Cuando nos hemos referido al "despiece standard" hemos indicado las diversas líneas de productos que abarca la industria frigorífica, que podemos resumir así:

- Productos en conserva
- Productos congelados
- Productos enfriados
- Menudencias
- Subproductos industrializados
- Cueros
- Extractos

Ultimamente se están desarrollando en el campo de los productos congelados una nueva variedad a la que se denomina "productos madurados". La principal exigencia es mantenerlo permanentemente a una temperatura de cero grado durante un mes. Y también se puede mencionar los productos denominados "macerados", que están sometidos a un tratamiento especial previo al agregado de otros ingredientes secundarios, con el propósito de obtener productos en conserva ya preparados y listos para cocinar y servir. Son ejemplo de los mismos el "Mondongo a la Genovesa" y el "Lomito a la Riojana".

La Resolución señala que la mezcla de productos utilizada para la confección de la estructura de costos debería mantenerse constante y deberá informarse en caso de cambio.

En nuestro caso, será suficiente mantener las recetas standards de los productos finales que comercializa la empresa, y notificarlo en caso de que el cambio de fórmulas sea importante. Un ejemplo el denominado corned beef U.S.A. (indica el mercado de destino y el corned beef U.K. (United Kingdom).

El segundo de los citados contiene un 5% más de agua y a la vez un 5% menos de contenido de carne. Si se variara la mezcla de producción los resultados obtenidos serían bien diferentes, por cierto.

La Resolución admite que las valuaciones de las materias primas se efectúen a costos de reposición, y en el caso de que una misma materia prima sea adquirida a diferentes proveedores, el costo deberá calcularse sobre la base de la participación ponderada de las cantidades adquiridas a diferentes precios.

En el caso de la industria frigorífica, el costo principal, está constituido por la compra de ganado. Evidentemente, no existe problema alguno en obtener el costo de reposición ponderado por las cantidades adquiridas, ya que éste es la base utilizada para valorar el "despiece standard". Pero entendemos que en nuestro caso es necesario ir aún más lejos.

A partir del momento en que las reses faenadas ingresan a las cámaras de oreo, provenientes de la playa de matanza, no resulta posible identificar el sexo del animal faenado, y consecuentemente es imposible obtener el costo de los productos finales partiendo del costo del animal macho o del costo del animal hembra.

La única solución es obtener el costo del "animal mezcla", que definiremos como el costo de un animal tipo ponderado por la proporción que se espera faenar de machos más otra ponderación representativa de la proporción que se espera faenar de hembras.

Es decir que proponemos para el caso particular de la industria que nos ocupa una doble ponderación, según las siguientes bases:

- Sobre la base de distintas cantidades adquiridas a diferentes precios;
- Más la ponderación derivada de la mezcla de animales machos y hembras que se espera faenar con destino industrial.

La Resolución indica que las empresas deberán consignar en valores unitarios y porcentuales la participación de cada uno de los rubros respecto del total de costos necesarios para alcanzar el nivel de ventas que se estime realizar en un período representativo expresado a nivel promedio mensual. Y agrega que, en el caso que tal estimación sea inferior al promedio mensual histórico de ventas, calculada sobre la base de los últimos doce meses anteriores a la fecha de la presentación, de lo que resultase *una mayor participación de los costos fijos respecto del total de costos*, tal incidencia no debería ser trasladada al precio de venta siempre y cuando no origine una situación de pérdida; cuando así fuera se deberán indicar en forma expresa las causas de tal situación.

Y aquí nos encontramos con el talón de Aquiles de las empresas frigoríficas, sobre todo las dedicadas a la producción de carnes en conserva.

Los gastos originados durante el período de receso, muchas veces extenso son normalmente adicionados a los costos fijos del período de matanza son absorbidos durante la época de faena sobre la base de la cantidad de cabezas faenadas.

Si ocurre que en algún período se faenan pocos animales como consecuencia de la situación del mercado internacional, suponiendo un momento deficitario, ocurrirá que el efecto se multiplica porque los costos fijos deberán ser absorbidos en mayor monto por una cantidad menor de animales faenados.

Y a la inversa, en un período de bonanza cuando las plantas fabriles pueden operar durante un período más extenso, la incidencia de los costos fijos será menor.

Ello significa que si nos encontramos en un período difícil, y los precios de los productos frigoríficos debieran subir porque aumentan sus costos como consecuencia del incremento de los costos fijos, no se podría hacerlo, según las normas de la Res. de la Sec. de Comercio, con lo que las pérdidas aumentarían y no podrían ser absorbidas.

Nuestra experiencia nos ha mostrado un caso límite que es el de la República del Paraguay. Allí es el Estado quien determina cada año antes del inicio del período de faena cuál ha de ser el número de cabezas que habrán de permitirse faenar con destino a exportación en el conjunto de frigoríficos.

El incremento anual de cabezas tiene tres destinos:

- Consumo interno;
- Exportación;
- Incremento del stock ganadero

Por otra parte, la capacidad instalada de los frigoríficos en conjunto (no existe disposición alguna que limite la instalación de nuevos frigoríficos) permite que en épocas de bonanza, con todas las empresas trabajando al máximo de su capacidad productiva agoten el stock de cabezas disponible para su faenamiento para exportación en no más de cuatro meses. Este excedente de capacidad instalada con respecto a la cantidad de cabezas que es posible faenar hace que la absorción de costos fijos incida en forma notable sobre los precios finales. Si fuera de aplicación una norma semejante a la comentada, las empresas, al no poder recibir los beneficios del libre juego de la ley de la oferta y la demanda, se hallarían también en situación deficitaria.

Esta situación hace que la situación de los frigoríficos de gran dimensión inaugurados en la mayoría de los casos en épocas muy lejanas, estén perdiendo terreno frente al empuje de frigoríficos mejor dotados que pueden absorber costos fijos con mayor facilidad.

Por último la Resolución que comentamos señala que no debería imputarse como costo ninguna estimación en concepto de costo financiero del capital propio invertido.

Por deducción, parece entonces aceptado que los costos del capital tomado en préstamo sí pueden incluirse. Esta última posición es totalmente lógica. Pero desde el punto de vista de la formación de los precios, también sería justo que las empresas que no soportan costos financieros se favorezcan con la diferencia derivada del uso del capital propio, en lugar de trasladar esos beneficios al consumidor.

Podría deducirse, desde el punto de vista interno de la empresa, que resulta más conveniente utilizar capitales ajenos (incluso con la garantía de los propios) ya que es posible trasladar dichos costos a los precios — siempre y cuando el mercado los absorba — antes que utilizar capitales propios.

Lógicamente, será necesario no endeudar en exceso a la empresa para no comprometer su situación financiera.

El inc. h) de la Res. se refiere a las empresas que realizan ventas por exportaciones, reventa de productos y/o ventas de productos no standards señalando que deberían incluirse en la estructura de costos los gastos inherentes a tales operaciones, y especialmente los referentes a la absorción de gastos fijos.

Las empresas frigoríficas son precisamente empresas de exportación de productos de naturaleza tradicional, por lo que resultan alcanzadas por la disposición. En lo referente a la absorción de gastos fijos, entendemos que el criterio que deberá explicitarse en la presentación es el referente a la absorción de los gastos del período de receso.

CAPITULO IV

SOLUCIONES OFRECIDAS EN OTROS PAISES

1. INTRODUCCION

Con el propósito de profundizar el análisis del tema que nos ocupa, hemos intentado investigar las soluciones que en otros países han sido puestas al servicio de la industria frigorífica para el manejo y control de la información en esta actividad.

Hemos tenido ocasión de examinar el libro titulado "Cost Accounting Manual for Meat Packers" (Manual de Contabilidad de costos para la industria frigorífica) de origen estadounidense elaborado por un estudio de consultores para sus clientes dedicados a la industrialización de productos cárnicos en conserva y congelados, es decir los básicos de esta rama industrial.

Es importante destacar que en los Estados Unidos existen dos asociaciones de empresas frigoríficas: la "Western States Meat Packers Association" (Asociación de Frigoríficos de los Estados del Oeste) y la National Independent Meat Packers Association" (Asociación de Frigoríficos Nacionales Independientes).

La primera de las citadas agrupa a las empresas de los once estados del oeste norteamericano, mientras que la segunda agrupa las empresas situadas en todos los restantes estados del país, es decir de los estados del centro, del sud y del este, representando a su vez principalmente a pequeñas empresas independientes. De allí que hayamos pensado que sus conclusiones eran válidas para nuestro medio donde la dimensión de las empresas frigoríficas es pequeña o mediana.

Las dos asociaciones publicaron su respectivo manual, lo que ha dado motivo a otro enfoque del que nos ocuparemos más adelante: el de la uniformación de la información a nivel nacional para las industrias del mismo ramo de actividad.

2.— CONCEPTOS DE LA WESTERN STATES MEAT PACKERS ASSOCIATION

El manual publicado hace referencia básicamente a la obtención del costo, incluye un plan carta de cuentas a ser utilizadas y finalmente establece el uso de "standards" desarrollando los correspondientes formularios.

El énfasis está dirigido al uso e importancia del chequeo permanente del costo, *tanto para*

las partidas de ganado como para todos los productos derivados. También analiza los procedimientos para la determinación de resultados por línea de productos, como ser: Carne bovina, de cordero, etc. Pero cuando se refiere a las distintas partes de la industrialización misma del ganado, es decir, el faenamiento y su posterior elaboración, no alcanza a profundizar el tema para lograr la determinación de costos unitarios, los que entonces permanecen oscuros. Pero sí hace referencia en forma global al problema del faenamiento y la industrialización.

La última parte del manual se refiere a standards en cuanto al manejo de la información como un medio de control de costos y mantenimiento de la gerencia permanentemente informada con respecto a costos y beneficios.

El vocablo "standard" es definido como "los costos preestablecidos y las unidades de medida desarrolladas sobre la base de operaciones pasadas con rendimientos considerados normales y promedios".

En principio, coincidimos con esta apreciación en ella están involucradas las principales características del costeo standard:

- * datos extraídos de operaciones históricas
- * rendimientos normales
- * promedios, que son consecuencia lógica del punto anterior.

Pero al mismo tiempo diferimos con esa afirmación porque entendemos que falta todavía un elemento para que el costeo standard sea "completo", para que tengamos de él un concepto más integral y actualizado. Es la referencia al futuro.

Si las condiciones operativas de una planta industrial han evolucionado (y ello ocurre permanentemente) en busca de mejores rendimientos, de disminuir costos, de mejorar la calidad, de obtener mejores productos secundarios, entendemos que los standards que se fijen deben reflejar esa expectativa. Si así no fuera, sería muy probable que durante el primer año de su aplicación se produzcan desvíos favorables —suponiendo que las modificaciones introducidas resultan siempre eficaces y disminuyen los costos anteriores— para recién al segundo año contar con valores históricos que permitan incluir las nuevas características en los nuevos standards.

Más aún, si nos encontramos con una empresa progresista que permanentemente implementa cambios incorporando nuevas tecnologías, entonces los standards estarían siempre desactualizados.

De todos modos, justo es reconocer que el manual que comentamos ha sido editado en 1950. También es necesario señalar que a pesar de su antigüedad el manual sigue siendo de aplicación en los Estados Unidos, en las áreas que abarca la Western States Meat Packers Association.

Señalemos también que este análisis del manual se encuentra en el primer capítulo del libro que comentamos donde se hacen referencias históricas para después centrar el objetivo de un nuevo sistema de información.

Todos los procedimientos desarrollados en el manual comentamos están fuertemente relacionados y son consistentes con el tema central, que es el *chequeo de los costos*, el que es descripto como

un método tradicional de estimación de costos y su posterior control, basado en el muestreo estadístico de los resultados operativos, realizado *diariamente*.

En este último término estamos completamente de acuerdo. El control de las operaciones debe ser realizado a diario, para poder analizar con mayor precisión los desvíos ocurridos en la jornada previa. Podemos agregar que actualmente con el uso del computador, es perfectamente posible hacerlo y para el método que proponemos en este trabajo es indispensable contar con su ayuda, por lo menos para el grado de análisis que pensamos es posible lograr.

El autor del libro que nos ocupa hace una crítica al Manual sosteniendo que "chequear un costo" no es lo mismo que "hallar el costeo unitario de cada producto y debemos aceptar esta crítica porque el chequeo es parte del trabajo de un auditor cuyo alcance no podrá superar al sistema que se propone examinar.

3.— EL MANUAL DE CONTROL DE COSTOS DE LA WESTERN ASSOCIATION

En el año 1958, la Western Association publicó otro manual que se denominó "Manual de Control de Costos". Su objetivo no consistió en reemplazar al anterior, sino en complementarlo.

Se desarrolla el armazón tipo completo de un tratado de costos. Pero contiene escaso material narrativo o explicativo que demuestre cómo se calculan los costos y cómo se ajustan con las cuentas de la contabilidad general.

Nada se menciona acerca de conceptos básicos de contabilidad, por ejemplo como los costos indirectos deben prorratearse por departamentos o productos, salvo por lo que deriva de los formularios de costos.

Textualmente se señala en el segundo manual que "no se trata de un libro de texto sobre teneduría de libros. El sistema está desarrollado específicamente como un *sistema de control para la dirección superior* que lo utilizará para evaluar los rendimientos y para el desarrollo de costos de productos como un medio de incrementar el beneficio.

Evidentemente, los autores habían asumido que la industria ya tenía establecido en pleno funcionamiento un sistema de contabilidad satisfactorio.

No era en consecuencia esta publicación un manual práctico para hallar los costos unitarios.

4.— EL ENFOQUE DE LA NATIONAL INDEPENDANT MEAT PACKERS ASSOCIATION

Su manual fué publicado en 1956, con similar propósito al descrito para la otra asociación.

Tras un primer capítulo en el que se explican de manera clara y concisa los objetivos de la edición del manual, se describen los procedimientos de la contabilidad de costos en 10 capítulos, numerados 2 al 11.

A partir del capítulo 12, el manual encara el cálculo de costos de los productos, con algunas partes orientadas a la industrialización de cerdos, de ganado vacuno, y a los productos manufacturados.

Finalmente trata los "Costos de Conversión" y los "Standards de Mano de Obra" relacionado con el costo de los productos. De todos modos, el objetivo propuesto no parece haber sido adecuadamente cubierto.

En forma narrada se explican los procedimientos para hallar los costos unitarios, pero no están acompañados de planillas ilustrativas de los mismos que le sirvan de apoyo.

Con excepción de los formularios de "chequeo de costos" no hay planillas explicativas de la determinación de costos unitarios para todos los productos que produce y vende un frigorífico.

El manual ha sido una excelente contribución para muchos frigoríficos que lo han adoptado, pero sin embargo también parece ser deficiente desde el punto de vista de un sistema completo de costos unitarios por productos.

5.— OBJETIVOS DEL MANUAL DE CONTABILIDAD DE COSTOS PARA LA INDUSTRIA FRIGORIFICA

La obra que comentamos (Cost Accounting Manual for Meat Packers) señala que su objetivo es el de describir, definir, e ilustrar los principios y procedimientos para la determinación de los costos unitarios. Entiende por unidad a la totalidad (ciento por ciento) de los productos terminados derivados de esta industria, sea su materia prima la carne de res, o cualesquiera de los productos secundarios, industrializados o no, que elabora este tipo de industria.

Establece que los precios promedios de venta también deben ser determinados en términos unitarios totales, es decir del ciento por ciento de las ventas, teniendo en cuenta que el objetivo final es el de comparar los costos unitarios con los correspondientes precios de venta para todos los productos elaborados y vendidos.

Sus autores sostienen que el concepto de costos unitarios no difiere fundamentalmente del sostenido por otros manuales publicados previamente para la especialidad, pero los procedimientos contables, formularios desarrollados y técnicas en él contenidas representan un aspecto nuevo y esencialmente diferente del problema manifestando que la simplicidad es la característica más importante que los distingue y los hace practicables para cualquier tamaño de empresa: grande, mediana o pequeña.

El uso del manual no tiene el propósito de eliminar las prácticas ya establecidas para el chequeo de los costos. Su propósito es más profundo, ya que se propone costear "*cada ítem vendido*" antes de chequear el resultado obtenido de la elaboración y venta de "*un lote o grupo de productos en conjunto*".

Más aún, el uso de tales procedimientos de determinación de costos unitarios no se ha de limitar a los costos históricos; también han de utilizarse para la fijación de los costos estimados, antes de efectuarse el ciclo completo de la industria, tal como se entiende en nuestros días.

6.— DEFINICION DE COSTO UNITARIO

Un sistema completo de determinación de costos unitarios debe contener los procedimientos de

contabilidad que se detallan seguidamente, los que son considerados como requerimientos mínimos:

- a. Todos los elementos del costo deben ser asignados directamente o prorrateados indirectamente sobre la totalidad de la producción; ningún ítem debe ser emitido para que el total general de costos y el total general de ventas estén referidos a la misma base.

Esta afirmación es de una lógica total, y debe ser aceptada como tal. Pero cabe mencionar que alguna excepción existe. Y es la que se refiere a la producción de cálculos biliares. Este producto es considerado muy valioso y el precio que por él se abona es elevado. No obstante su producción anual no es significativa.

Además, como luego veremos, nuestra propuesta de costo directo evita la asignación por porrateo.

- b. Cada ítem producido debe ser costado, de manera que el total general de todos los ítems pueda ser comparado con el total de ingresos derivados de las ventas. La única excepción a esta regla es que algunos ítems incidentales o grupos de ítems deberían ser omitidos de las planillas de costos cuando no haya ingreso correspondiente, y a la inversa, deberían incluirse los montos ingresados cuando no haya rubros de costos correspondientes.

Aceptamos plenamente la primera afirmación, que constituye el propósito básico: La inclusión de todos los productos con "un costo" calculado y sus correspondientes ingresos.

En casos como el descrito en el punto precedente — los cálculos biliares — deberán excluirse los ingresos generados por ellos para una correcta comparación. Otro tanto debe ocurrir con ítems que tengan costo calculado pero no ingreso obtenido, como podrían ser los productos consumidos por el mismo personal de la empresa a lo largo de sus actividades diarias, si los hubiere.

- c. Con propósitos de simplificación, solamente los elementos más importantes del costo deben ser incluidos en los estados de costos, ello significa que las cuentas integrantes del costo deben consolidarse en un solo rubro por cada unidad de producto.

Efectivamente, consideramos acertada esta proposición, porque lo importante para la Dirección Superior es recibir una planilla indicativa de los ingresos obtenidos por cada producto vendido y "su costo correspondiente". No obstante, deberán prepararse planillas analíticas demostrativas de la integración de dichos costos para el caso en que se desee profundizarlo.

La información presentada sintéticamente es un principio básico de "buena información" desde el punto de vista de su eficacia.

- d. La segregación de costos de productos debe ser enfatizada, y la provisión de centros de costos o por departamentos debe ser minimizada. No vale la pena de realizar el esfuerzo para constituir muchos centros de costos con el fin de hacer que numerosos productos absorban parte de los costos indirectos, porque éstos son, en cierto modo, una muy pequeña parte del costo total de producción y venta en este tipo de industria.

No coincidimos plenamente con esta afirmación. Estamos enteramente de acuerdo en que la clasificación de costos por productos deban ser enfatizada, porque es el único medio de poder conocer la empresa en todo su detalle.

También consideramos que efectuar una departamentalización de costos indirectos, o crear un gran número de centros de costos con el solo propósito de asignar una parte de los costos indirectos a cada uno de los productos es perder grandes esfuerzos con resultados relativamente no muy interesantes.

Pero enfocar el tema de ese modo significa nacerlo en forma equivocada. Entendemos que una cosa es crear centros de costos en gran número y otra muy distinta asignar los costos indirectos a cada uno de los productos finales.

Por ese mismo motivo somos defensores del sistema de costos directos. Porque con el costeo directo los costos indirectos se dejan en principio a un lado. Los cuadros de costos, de ventas, de rentabilidad por productos y/o por grupos o familias de productos, la planilla de contribución marginal, son confeccionadas sin participación alguna de los costos indirectos y sin efectuar prorratio alguno de los mismos. Los cuadros confeccionados con estos principios resultan desde todo punto de vista mucho más claros. Luego de analizada la contribución marginal por producto, los costos indirectos son deducidos en forma global. La experiencia profesional nos ha demostrado que la tendencia de los resultados no se modifica por la mera absorción o no absorción de los costos indirectos, que cubren apenas un 15% del total.

Los autores del "Cost Accounting Manual for Meat Packers", basados en la premisa que analizamos, concluirán que será suficiente abrir dos o tres centros de costos. Nosotros pensamos que no debe procederse así. Lo que es necesario hacer es controlarlos con otras herramientas. Por eso propugnamos su control con la confección de presupuestos anuales controlados con resultados reales cada fin de mes. De ese modo, los costos indirectos siguen un curso diferente al del sistema de costos. Y es teniendo una departamentalización numerosa que podremos, llegado el caso, actuar sobre los mismos con acciones correctivas. Hemos tenido ocasión en la práctica, en momentos negativos para los frigoríficos, concretamente en 1975, año siguiente al del cierre del Mercado Común Europeo, de tener que recurrir a la reducción de los costos fijos como medida necesaria para poder paliar los efectos de la situación. Y fue precisamente por contar con una numerosa departamentalización, con información organizada sobre la base de presupuestos y su control contable mensual, que pudimos tomar las medidas adecuadas para reducirlos en aproximadamente el 35% del total en corto tiempo.

- e. El manual que comentamos sostiene que *"también con propósitos de simplificación, muchas de las asignaciones de costos directos, y todos los prorratios de costos indirectos, deben ser efectuados como parte de la preparación de los estados finales por productos, y en consecuencia no complicados por detalladas y pesadas registraciones contables"*.

Pensamos que no se trata de un verdadero principio. Si se respeta la organización de la información en forma piramidal por orden de jerarquías y se recurre a la utilización de modernas computadoras — prácticamente incorporadas a la vida de los negocios — no vemos dificultades en desarrollar un sistema analítico en grado sumo con subtotalizaciones fragmentadas que permitan respetar el principio de: "A menor grado de jerarquía, mayor grado de análisis en la información suministrada".

- f. Un sistema de costos por unidades de productos debe proveer suficientes datos de contabilidad como para demostrar tanto las cantidades como los valores monetarios de cada uno de ellos. Ello significa que el número de unidades que fluye a través de cada departamento debe mostrarse tanto como una parte de la operación (cantidades) como también como parte integrante de los estados de costos expresados en moneda. Ello también significa que un análisis de ventas deberá pro-

ver datos para contabilizar el número de unidades vendidas por tamaño y calidad, el monto que representan las ventas en valores monetarios, así como los precios promedios de venta que deberán ser mostrados para cada período contable. Un sistema que tenga por objeto determinar los precios promedios de venta de cada uno de los productos es la otra mitad de un buen sistema de costos por unidad de productos.

En estos principios estamos completamente de acuerdo. Entendemos que son incluso de aplicación general a todo tipo de actividades económicas.

7.— CONCEPTO DE CONTABILIDAD DE COSTOS UNIFORME

El valor de la contabilidad de costos uniforme es reconocido por todas las industrias, es decir por los miembros que componen cada federación industrial. En cierto sentido, los manuales que comentamos en este capítulo la recomiendan sea en forma directa o indirecta, cuando no sugieren procedimientos alternativos diferentes y se manifiestan defensores del sistema que propugnan. Probablemente el propósito haya sido anticiparse a la resistencia al cambio de algunos de sus miembros.

Es preciso definir claramente lo que significa la contabilidad de costos uniforme como así también disipar ciertos conceptos erróneos referidos a su aplicación.

En primer lugar, señala el manual, es imposible, desde un punto de vista práctico, utilizar el sistema como un medio de control de precios. Además es ilegal hacerlo, por lo menos en los Estados Unidos. Los autores señalan que el control de precios lo realiza automáticamente la ley de la oferta y la demanda, y en un sistema de costos no puede jamás sobreponerse y dominar una ley económica en una industria tan variada como es la frigorífica. Nosotros entendemos que ninguna industria puede superar el efecto de la ley económica de la oferta y la demanda, pero sí puede contribuir a manejar mejor sus efectos.

La difusión de un sistema uniforme de costos puede aportar las siguientes consecuencias en beneficio de la industria frigorífica en general:

- * Crear una competencia más aguda e inteligente;
- * Disminuir los casos de quebrantos o negocios fallidos;
- * Agregar estabilidad a la industria en general.

Efectivamente, al utilizar un sistema de costos con el mismo enfoque para todas las empresas del ramo se contribuye a difundir el mismo lenguaje empresarial, ya no es necesario ponerse previamente de acuerdo sobre cuáles han sido las bases de costeo utilizadas en cada caso y se accede al fin buscado con mayor facilidad.

La contabilidad de costos se transforma en una herramienta de suma utilidad en manos de una dirección inteligente y progresista, haciendo posible mejores resultados en beneficio de la comunidad toda: productores de hacienda, frigoríficos, intermediarios en la comercialización y consumidores finales.

De todas maneras, un sistema de costos uniforme no derivará en costos similares en todas las empresas dedicadas a la misma actividad frigorífica, ya que difieren sus respectivas políticas operativas, sus propias facilidades en cada uno de los campos, y por sobre todas las cosas, las diferentes eficiencias en las diversas compañías.

La verdadera utilidad de utilizar un sistema de costos uniformes consiste precisamente en la uniformidad de su aplicación, porque ello es lo que ha de permitir que sus resultados sean homogéneos, y por lo tanto comparables.

Existen en la industria de la carne muchos ejemplos del uso y valor de la utilización de sistemas de costos uniformes, que permiten crear "patrones" o "modelos" de eficiencia, los que se crean consolidando la experiencia del conjunto de empresas de la misma actividad, determinando promedios por rangos de costos (costo más alto, costo medio y costo más bajo) y comparando luego el costo de cada una de las empresas integrantes del conjunto con el señalado en el que fuera considerado como "patrón" o "modelo".

En la industria frigorífica sería necesario adoptar un manual expresamente preparado para la aplicación del sistema de costos uniforme, y para ello será necesario respetar los siguientes principios o procedimientos que son considerados básicos;

- a. La adopción de un plan de cuentas uniforme. El número de cuentas y la cantidad de detalle deberá ser lo suficientemente flexible como para permitir que se puedan lograr los objetivos y necesidades de cada compañía.

Pero al mismo tiempo es preciso remarcar que el agrupamiento funcional de los elementos del costo debe ser inflexible. Es el único medio que permitirá utilizar un sistema de costos uniforme y comprender claramente sus beneficios. Nuestra opinión es totalmente coincidente con el principio expresado.

- b. Una clara definición y separación de los distintos departamentos que componen la empresa y una clara definición y separación de los centros de costos para la imputación correcta de los costos componentes, con el fin de que sean reconocidos y utilizados de manera uniforme.

Aunque admitimos las limitaciones que el mismo principio implica, debido a las diferencias normalmente existentes entre las empresas, es imprescindible aceptar la plena vigencia de este principio.

- c. Un conjunto uniforme de factores cualitativos de asignación de costos para los diferentes tamaños y grados de carnes producidas. Esto es necesario porque los precios diferenciales del kilo vivo son impracticables para los propósitos de la contabilidad de costos. Puede considerarse que este principio es esencial para un sistema de contabilidad de costos uniforme.
- d. Un conjunto uniforme de factores cualitativos de asignación de costos para los diferentes cortes provenientes del animal faenado, y también para aquellos que corresponden a los productos secundarios. El animal es adquirido a un precio global, para cada escala de peso vivo, pero los cortes y los productos secundarios son vendidos a muy diferentes precios. Si no existiesen estas diferenciaciones, sería imposible pensar en un sistema de costos uniforme.
- e. Un método uniforme de prorratio de los costos indirectos a los centros de costos y a los productos finales. Aunque estos costos son en realidad "relativamente" bajos en relación con el to-

tal de la producción, un sistema de costos uniforme debe proveer un standard o un método inflexible de prorrateo de dichos costos indirectos sobre la producción total.

8.— CONTABILIZACION DE LAS VENTAS

Un sistema de costos no tendría sentido alguno si no fuera posible comparar sus resultados con los que surgen del sistema de contabilización de las ventas del mismo periodo. Sería como discriminar exageradamente “hacia el interior” de la empresa (los costos) sin tener el mismo análisis con respecto a la incidencia que “el exterior, el contorno” tiene sobre la misma empresa.

Existen no obstante compañías que poseen registros sumamente analíticos de sus ventas, clasificadas por canal de venta, por producto, por condición de venta, pero no poseen un sistema acorde respecto del análisis de sus costos. Ello complica la gestión de la dirección superior porque sus decisiones no se apoyan totalmente sobre bases lógicas y adecuadas.

En primer lugar, siendo los precios consecuencia de la ley económica de la oferta y la demanda, sus variaciones son permanentes, y sobre todo en el mercado de la carne, que en muchos países constituye un elemento básico de la alimentación (América en general) mientras que en otros es un producto de consumo marginal, aunque muy apetecido y por lo tanto sometido a las condiciones de elasticidad de la demanda, como en el caso de los países europeos, consumidores por excelencia de productos congelados, pero al mismo tiempo sometidos a una fácil sustitución cuando las condiciones del mercado lo exigen, como fue el caso de la denominada “Guerra del petróleo”. En aquella ocasión (1974), como consecuencia del alza de precios del petróleo decidido por los países árabes, fue necesario que los países europeos, para poder hacer frente a la situación y poder abonar el nuevo precio exigido por el petróleo (era necesario seguir comprando; de no haberlo hecho se paralizarían las industrias) debieron dejar de comprar carnes por considerarlo un artículo de lujo.

Es decir que razonaron como lo hace cualquier individuo ante una situación difícil — deja de comprar lo suntuoso a la espera de mejores condiciones — lo que es perfectamente razonable. Las industrias frigoríficas recibieron en consecuencia un fuerte impacto negativo originado en un hecho del que eran completamente ajenas.

Los precios cambian demasiado frecuentemente y es necesario que se posea un adecuado análisis de las variaciones y de las razones en que influyen las circunstancias en los precios promedios de un determinado periodo.

Los sistemas a emplear dependerán de la envergadura de cada empresa, pero es importante señalar que siempre es preciso analizar cantidades e ingresos generados por las ventas, los que deberán reconciliarse con el total general de ventas que muestre la contabilidad de la compañía.

Las relaciones que surjan entre la producción y la venta y su correspondiente sincronización han de ser de suma utilidad, para no soportar por largos periodos un capital de trabajo excesivo, representado por activos aún no vendidos, caso éste de muy probable realización para los productos en conserva, no así para los congelados cuyo embarque tiene lugar casi inmediatamente después de producidos.

9.— TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS SUBPRODUCTOS

El manual objeto de nuestro análisis sostiene que debe aceptarse la regla normalmente en uso en esta industria, que consiste en acreditar la cuenta de costos del producto "carne" por un monto equivalente al total de ingresos generados por la venta de subproductos.

Profundiza el análisis argumentando que existen diversos procedimientos para el cálculo e imputación de tales costos, como ser:

1. Considerar el ingreso real de los subproductos como equivalentes al costo de los mismos.
2. Considerar que dichos costos son equivalentes a los del año precedente, o al promedio de los tres o cinco últimos años, o equivalentes al presupuesto del año de producción que se considera.

Por nuestra parte, diferimos completamente con este criterio porque consideramos que de este modo los subproductos "desaparecen" frente al producto principal que es la carne, y hoy en día los ingresos de dichos subproductos representan alrededor de un 25% del total de los ingresos, constituyendo los extractos de carne y de hueso y los cueros los productos principales dentro de este rubro.

Entendemos que a cada producto — sea cárnico o derivado — debe asignársele un costo propio adecuado. De tal modo, esta apertura será la que permita abrir nuevos horizontes y posibilidades a los directores de empresas frigoríficas. Las técnicas de los sistemas de información ya están suficientemente desarrolladas como para permitirlo.

10.— DETERMINACION DEL COSTO DEL GANADO PARA CADA PRODUCTO

El propósito consiste de asignar el costo pagado por el animal a cada producto final obtenido del proceso productivo tanto para su contabilización en cuanto se refiere a costos históricos como en lo referente a costos estimados.

Se utiliza para ello una técnica denominada "de asignación por grados" y se sostiene que la misma puede también ser aplicada con éxito a otros rubros integrantes del costo como ser costo de la mano de obra directa, materiales de empaque, del mismo modo en que es aplicada al producto principal carne.

Consiste en desarrollar un sistema de valoración de factores cuantitativos y cualitativos.

Por factores cuantitativos se señalan todos los distintos rendimientos a que vá dando el proceso de industrialización en el frigorífico. Para nosotros esas distintas etapas son las siguientes:

- * Rendimiento caliente sobre vivo
- * Rendimiento oreado sobre caliente
- * Rendimiento limpio sobre oreado
- * Rendimiento cocido sobre limpio
- * Rendimiento reprocesado sobre cocido

Cada uno de estos rendimientos puede estar asociado a otros factores que pueden considerar-

se como podrían ser la raza del animal, o también la calidad de los productos que se obtienen, que podrían a su vez clasificarse, por ejemplo, en selección, buena calidad, y standard.

Conociendo de antemano la raza de los animales a faenar y/o los diferentes tipos de calidad de productos que podrían obtenerse puede armarse un cuadro de incidencia de factores cuantitativos en el rendimiento.

El resultado es una verdadera indexación de los rendimientos esperados.

Se reflejan las pérdidas que derivan del proceso productivo en su conjunto y el recupero neto de carne del animal faenado. Toda la producción puede ser manejada reduciéndola a un común denominador que es la que corresponde a su clasificación predeterminada.

Con relación a los factores cualitativos a considerar, se señala que no queda otra solución que la planteada para poder lograr un sistema de determinación de costos por productos. Caso contrario, solo pueden obtenerse datos sobre costos totales, o costos promedios para cada grupo o familia de productos, lo que hace entonces imposible obtener un sistema de precios-costos que identifique a cada producto en forma individual.

O bien habría que conformarse con un sistema detallado de precios por producto final, sin relación alguna con los costos que a los mismos corresponde.

Pero precisamente por tratarse de un caso tan particular de costos conjuntos, se trata de lograr ese sistema de costos y precios que permita de alguna manera adecuada y razonable, comparar los precios con los costos de cada producto, sabiendo que el costo total ha sido distribuido entre los diferentes productos de alguna manera razonable.

El manual que es objeto de nuestro análisis desarrolla el sistema únicamente para dos productos finales, como son: la carne proveniente del animal en el gancho, y los cortes derivados de su procesamiento anterior.

La carne proveniente del animal en el gancho tendrá un costo distinto según sea la preferencia que el público consumidor asigne a cada tipo.

Este principio se basa en que el consumidor, conocedor verdadero de los productos que consume, está dispuesto a pagar diferentes precios según el origen de la materia prima componente de cada producto.

Respetamos el pensamiento de los colegas, pero se ocurre que no siempre el consumidor conoce en realidad el animal de origen del producto que consume, y es por tanto difícil montar un sistema sobre esa base. Creemos innecesario crear todo un sistema de puntuaciones para asignar los costos del ganado.

Hay otra diferenciación que resulta incorporada al sistema y es la derivada del tamaño del animal, a que puede identificarse por la vista o el gusto.

Es cierto que el tamaño del animal origina costos diferentes — sobre todo por la incidencia de algunos costos indirectos, como ser los impuestos abonados directamente por cabeza faenada — pero nada mejor que la ley de la oferta y la demanda, expresada en las curvas de ingresos para organizar un sistema adecuado de asignación del costo del ganado.

Las estadísticas propias de cada empresa, así como las de la actividad nacional en su conjunto, permiten obtener los datos necesarios para la creación del sistema de puntuaciones basado en factores cuantitativos y cualitativos.

Para el mercado interno podrían considerarse también variaciones estacionales. Ello es también posible para los mercados de exportación pero en menor medida. Consideramos adecuado tener cuenta dichas variaciones a nivel de análisis pero no para montar un sistema completo de asignación de costos.

CAPITULO V

MODALIDADES OPERATIVAS DE LA COMPRA DE HACIENDA Y SU FAENAMIENTO

Tenemos el propósito de reseñar en este capítulo las características distintivas de la industria frigorífica que deberá contemplar la contabilidad de costos standards directos en su implementación.

1.— CLASIFICACION DEL GANADO

La clasificación de los animales por su sexo es de fundamental importancia, por cuanto los índices de rendimiento difieren de un sexo a otro. Si no se los identificara, se correría el riesgo de no poder interpretar los resultados obtenidos, pues los desvíos que surgieran estarían influídos por la mezcla de animales machos y hembras que hubieran sido objeto de faenamiento.

La clasificación por lote, denominándose así a las diferentes partidas entregadas por cada proveedor, deberá también ser tenida en cuenta. Ello define la zona de origen del animal, pudiendo existir razones geográficas, climáticas, de mantenimiento y engorde, que difieren en cada caso, y pueden permitir un mejor análisis histórico de los rendimientos obtenidos como también de las mejoras que se hayan introducido en el cuidado de los animales. Tal sería el caso de una mejora introducida en las pasturas de modo artificial.

La distancia existente entre el lugar de engorde del animal y la situación geográfica del frigorífico que lo ha de faenar influye en la merma que se produce en su transporte, dependiendo también del medio utilizado y del tiempo del viaje. Perderá más peso un animal que deba viajar a pie, es decir que sea arreado, que un animal que sea transportado en barcas.

La contabilidad deberá reflejar los ingresos de hacienda respetando las clasificaciones señaladas para permitir así un correcto control posterior.

2.— ASPECTOS DE LA OPERACION DE INVERNADA

Las operaciones de compra de ganado para invernada se realizan sobre una de las siguientes bases:

- a. Por cabeza: Se establece para todo el lote, un precio único global, prescindiendo del kilaje real del animal. Ejemplo: \$ 216.000.— por cabeza.

- b. Por kilo vivo: Se establece un precio uniforme a aplicar sobre todo el lote, previo pesaje de cada animal. Ejemplo: \$ 540.— el kilo vivo. Este precio equivale al indicado en el punto a para un animal promedio de 400 kgs.

Consideramos que esta segunda alternativa es la más justa, porque el precio que se abone corresponde al kilaje real de cada animal. En el primer caso se genera siempre un beneficio para una de las dos partes en perjuicio de la otra. Si el kilaje real es superior al estimado, el beneficio será para el comprador, y en el caso contrario, el beneficiado será el vendedor.

A fin de cada mes, deberán registrarse la mortandad ocurrida y los faltantes conocidos, siempre respetando la clasificación por sexo y por categoría, tomando como base las informaciones obtenidas de cada una de las estancias en que los animales se mantienen en invernada.

La valorización de dichas bajas deberá efectuarse a costo promedio ponderado real, dato éste que deberá poseerse por cuanto el ingreso debe haber sido contabilizado por el valor real pagado al proveedor.

3.— CATEGORIZACION ANUAL

A fin de cada ejercicio económico, sobre la base del recuento físico practicado, deberá procederse a la reclasificación del ganado en su totalidad. A cada categoría se le asignarán valores estimados previamente establecidos por la Dirección Superior de la empresa, sobre la base de los valores reales de mercado existentes en el momento de cierre del ejercicio económico. Con carácter un tanto conservador, se suelen fijar tales valores estimativos por debajo de los valores reales del momento. Con esta actitud la empresa se pone a cubierto de probables bajas, además de no contabilizar beneficios elevados que aún no han sido efectivamente realizados.

Un ejemplo de reclasificación por categorías y su correspondiente valuación podría ser como sigue:

1. Terneros Vaquillas	\$ 8.000.—	pasa a vaquillas de 1 año	\$ 16.000.—
2. Vaquillas de 1 año	\$ 16.000.—	pasa a vaquillas de 2 años	\$ 32.000.—
3. Vaquillas de 2 años	\$ 32.000.—	pasa a vacas de 3 años	\$ 64.000.—
4. Vacas de 3 años	\$ 64.000.—	pasa a vacas de 4 años	\$ 128.000.—
5. Vacas de 4 años	\$ 128.000.—		
6. Terneros Novillos	\$ 10.000.—	pasa a novillo de 1 año	\$ 20.000.—
7. Novillos de 1 año	\$ 20.000.—	pasa a novillos de 2 años	\$ 40.000.—
8. Novillos de 2 años	\$ 40.000.—	pasa a novillos de 3 años	\$ 80.000.—
9. Novillos de 3 años	\$ 80.000.—	pasa a novillos de 4 años	\$ 160.000.—
10. Novillos de 4 años	\$ 160.000.—		
11. Terneros Toros	\$ 12.000.—	pasa a toros de 1 año	\$ 24.000.—
12. Toros de 1 año	\$ 24.000.—	pasa a toros de 2 años	\$ 48.000.—
13. Toros de 2 años	\$ 48.000.—	pasa a toros de 3 años	\$ 96.000.—
14. Toros de 3 años	\$ 96.000.—	pasa a toros de 4 años	\$ 192.000.—
15. Toros de 4 años	\$ 192.000.—		

Contablemente, se deberá registrar el ingreso en las cuentas representativas de las nuevas categorías obtenidas, cancelando las cuentas representativas de las categorías anteriores. La diferencia entre ambos totales representará el resultado obtenido en la operación de invernada durante el ejercicio económico.

No es necesario contabilizar los nacimientos derivados de la procreación. En el recuento anual y la correspondiente categorización de los animales existentes se hallarán automáticamente incluidos e incidirán en el resultado final de la operación de invernada. De todos modos, consideramos que si la empresa decide contabilizar los nacimientos, puede hacerlo sin dificultad alguna. En uno u otro caso, será conveniente llevar registros estadísticos de los nacimientos ocurridos para su control, pero en el primer caso sin incidencia contable alguna.

4.— CONTROL DE GESTION DE COMPRA DE HACIENDA

Cuando los animales son recibidos en el frigorífico para su faenamiento, el ingreso debe ser efectuado siempre siguiendo la clasificación por sexo y por lote, valorizándolos al costo standard previamente establecido.

Este es el procedimiento que consideramos adecuado para controlar la gestión del Departamento Compra de Hacienda el que, antes de la iniciación del ejercicio económico, habrá recibido directivas precisas de la Dirección Superior de la Empresa, sobre los precios que podrá abonar por los animales a adquirir.

Por otra parte, dado que todo el proceso productivo habrá de ser controlado por medio de distintos standards, el ingreso en cada fase deberá efectuarse a los standards respectivos, para así poder determinar las diferencias en cada transferencia de sector.

Si la empresa tuviera estancias propias, que proveyeran ganado para la industrialización, además del que se adquiere a terceros proveedores, los registros contables deberán organizarse de modo tal que las divisiones Estancias y Frigorífico puedan arrojar sus propios resultados.

Las transferencias de ganado de las estancias propias a la planta industrial deberán realizarse a los precios vigentes en el mercado en el momento de realizarse la entrega de los animales.

De esta forma, ninguno de los sectores se beneficiará con ingresos que corresponden al otro sector, ni se creará ningún tipo de subsidio inter-divisional.

En el momento del ingreso de los animales al frigorífico, las diferencias entre los precios reales pagados a terceros proveedores o acreditados a favor de las estancias propias, y los standards establecidos, deberán acumularse en una cuenta representativa de las variaciones, de cuyas causas deberá rendir cuenta el Departamento de Compra de Hacienda.

Dichas operaciones de compra se liquidan de acuerdo a una de las dos modalidades siguientes:

a. Por "kilo vivo": Se abona al proveedor un precio fijo convenido sobre la base del peso del animal en vivo. Ejemplo: \$ 540— el kg. vivo.

b. Por "kilo caliente" o "kilo en gancho": Se abona al proveedor un precio fijo convenido sobre la base del peso del animal ya sacrificado, colgado en el carril. Ejemplo: \$ 1000— el kg. en gancho o caliente.

Consideramos más justa y equitativa esta última forma de liquidación. La indicada en el punto a genera un beneficio o pérdida para el frigorífico derivada del rendimiento del animal "en el gancho".

En la práctica, la gran mayoría de las operaciones se liquidan por kg. caliente o kg. en gancho. Cada día son más los negocios que se liquidan así, según este procedimiento, mientras que la liquidación por kg. vivo va cayendo en desuso.

En los contratos de compra de hacienda, debe acordarse al proveedor la posibilidad de hallarse presente en la planta industrial en el momento del faenamiento de los animales por él entregados, con el propósito de controlar el pesaje del ganado sacrificado.

Corresponde señalar que las formas de liquidación de las operaciones descriptas para las compras de animales para invernada y las compras de animales para su faenamiento son diferentes. Son dos momentos distintos de la operación total. Las compras para invernada se liquidan "por cabeza" o "por Kg. vivo" y las compras para faenamiento se liquidan "por Kg. vivo" o "por Kg. caliente o en gancho".

5.— CONTROL SANITARIO

En las empresas industrializadoras de productos cárnicos el control sanitario es independiente de la empresa misma.

En primer lugar, son las autoridades sanitarias nacionales, designadas por el mismo Ministerio de Agricultura y Ganadería las que efectúan dicho control.

También existe un control veterinario efectuado por las autoridades sanitarias nacionales de los países importadores de productos cárnicos en conservas o congelados argentinos. Representantes de dichos organismos visitan periódicamente los frigoríficos de nuestro país para comparar las condiciones operativas existentes con las exigencias de las legislaciones de sus respectivos países, y tienen autoridad suficiente para otorgar o no la autorización necesaria para que los productos de esa empresa industrializadora puedan ingresar o no al país importador.

Si no se posee dicha autorización, la que es renovada periódicamente, las aduanas de los países importadores respectivos no permiten el ingreso de las mercaderías de dicha procedencia.

Puede suceder que, en un momento dado, la legislación de un país importador agregue un nuevo requisito antes no considerado, en cuyo caso se otorga un período de gracia durante el cual los frigoríficos de exportación deberán proceder a incorporar dicho requisito en su proceso industrial, con el riesgo de ser eliminados de la lista de empresas autorizadas a exportar. De lo antedicho, se deduce que las exigencias de los países importadores son determinantes, porque no admiten ninguna posibilidad de negociación.

Como ejemplos de dichos requisitos puede señalarse la exigencia de lavar las botas que el personal obrero está obligado a usar en ocasión de pasar físicamente de una sección a otra, la necesidad de lavar los cuchillos con agua caliente (esterilización) después de finalizada cada operación, o la exigencia de utilizar papeles o aparatos secadores de mano, después del lavado, incluyendo todo tipo de toallas por razones higiénicas.

6.— RECUPERO DE CUEROS POR MORTANDAD EN LOS CORRALES Y POR DECOMISO

Una vez en el corral, antes del ingreso a la denominada "Playa Matanza", puede haber mortandad de animales.

La misma deberá registrarse siguiendo la clasificación por sexo y por lote, valuando las bajas al mismo standard a que se contabilizó el ingreso.

En el momento del faenamiento del animal puede suceder que se proceda al decomiso parcial o total, por determinarlo así la autoridad veterinaria competente.

En ambos casos, el cuero del animal podrá ser recuperado y vendido fresco o salado.

Ello dará lugar a su registración contable para acreditar al proveedor, que es en definitiva el propietario del animal muerto o decomisado, el valor de dicho cuero.

La clasificación de los cueros se efectuará sobre la base de la categoría del animal muerto o decomisado y teniendo en cuenta la calidad del cuero obtenido.

A título ilustrativo, podríamos considerar la siguiente clasificación:

1. Cueros Novillos buenos
2. Cueros Novillos defectuosos
3. Cueros Vacas buenas
4. Cueros Vacas defectuosas
5. Cueros Vaquillas buenas
6. Cueros Vaquillas defectuosas
7. Cueros Novillitos buenos
8. Cueros Novillitos defectuosos
9. Cueros Toros buenos
10. Cueros Toros defectuosos.

Esta clasificación es de carácter interno de la empresa, de modo que puede ser todo lo amplio que se desee o que se necesite a juicio de la Dirección Superior del frigorífico.

Podría por ejemplo, adicionarse la clasificación por raza. Todo depende de las exigencias que establezca la Gerencia de Comercialización para sus necesidades.

Si los cueros son vendidos localmente, "al barrer", será suficiente contarlos o pesarlos, mientras que si son exportados, será preciso una clasificación más detallada.

De todos modos, dichos mercados deberán estar completamente definidos antes de comenzar la época de faenamiento del año. Si así no fuera, será conveniente solicitar a la Contaduría de la planta industrial que obtenga la clasificación de los cueros en el momento del sacrificio de los animales, cualquiera sea el destino final que comercialmente tengan los mismos.

Si así no lo hiciera, será luego imposible lograr una clasificación que pudiera resultar necesaria para la comercialización del producto.

Puede suceder que la legislación vigente en un momento dado prohibiese la exportación de los cueros sin industrializar, para así favorecer a las curtiembres argentinas. Debido a dicha disposición, la empresa decide no obtener una clasificación extensa de los cueros.

Si con posterioridad, las autoridades nacionales permitieran la exportación de los cueros aunque sea en forma parcial, la empresa se hallará ante dificultades de información que pudieron ser subsanadas previamente.

Será conveniente, desde el punto de vista de la implementación de procedimientos administrativos, realizar una sola vez el esfuerzo para lograr un adecuado control de los cueros con una clasificación detallada, y luego mantener el procedimiento cualesquiera sean las alternativas de la comercialización.

7.— FAENAMIENTO EN PLAYA MATANZA

Este es el punto más importante de todo el proceso, en el que esta actividad industrial muestra la más original de sus características distintivas. Es el momento en que ingresa a la sección un solo producto o materia prima: el animal macho o hembra, y se obtiene de él una gran variedad de productos, dando lugar a una situación de costos conjuntos.

El producto principal que se obtendrá ha de ser la carne, que representa aproximadamente el 75% del total del animal faenado. Además se obtiene un conjunto de productos secundarios que pasamos a detallar:

- | | |
|------------------------------|--------------------------|
| 1.— Carne de Playa | 15.— Sebo industrial |
| 2.— Rabos | 16.— Aceite de patas |
| 3.— Extracto de carne | 17.— Sangre seca |
| 4.— Extracto de huesos | 18.— Harina de carne |
| 5.— Mondongos semicocidos | 19.— Harina de huesos |
| 6.— Hígados | 20.— Huesos núcleos |
| 7.— Corazones | 21.— Huesos industriales |
| 8.— Riñones | 22.— Cerdas vacunas |
| 9.— Sesos | 23.— Pezuñas. |
| 10.— Páncreas | 24.— Astas |
| 11.— Glándulas suprarrenales | 25.— Hiel concentrada |
| 12.— Lenguas | 26.— Fertilizantes |
| 13.— Cueros | 27.— Tripa fresca |
| 14.— Grasa comestible | 28.— Cálculos biliares. |

Se denomina "Carne de playa" a la carne obtenida de la cabeza del animal faenado (quijada, labios, nuca, etc.) que se destina a la obtención de productos finales llegando a la mesa de trabajo respectiva por un camino diferente pues no continúa más en el carril con las reses faenadas.

La enumeración precedente es meramente ilustrativa. El grado de aprovechamiento de los productos secundarios dependerá de la organización de cada empresa. Hay frigoríficos en que se puede afirmar que los costos de faenamiento del animal equivalen a los ingresos que se obtienen de los productos secundarios recuperados. Los hay también en que los ingresos que se obtienen triplican los costos de faenamiento, es decir, son casos de excelente recupero y otros en que sucede lo contrario. Los ingresos esperados por la comercialización de productos secundarios son casi nulos, porque lo es también el recupero de dichos productos.

Para los fines de la contabilidad de costos, será necesario obtener un detalle de los ingresos esperados por todo concepto, de todos los productos que puede obtener y comercializar la empresa para así lograr el que hemos denominado "despiece standard". (Ver Capítulo VIII).

Los productos integrantes del "despiece standard" formarán parte del asiento básico, a partir del cual se desarrollará toda la apertura de cuentas necesarias para darles ingreso y permitir su movimiento en el proceso contable.

Cada uno de los productos incluidos en el despiece standard dará lugar a una cuenta de "Variaciones" cualquiera sea, que mostrará la diferencia determinada entre el kilaje esperado y el kilaje real logrado, a su respectiva valorización standard.

8.— CAMARA DE OBSERVACION

Se denomina así a una cámara especial a la que se envían los animales de dudosa aceptación para su faenamiento. Las exigencias sanitarias no se cumplen total y claramente pero aún no han sido confirmadas las causas del posible rechazo.

Los animales así clasificados deberán ser definitivamente aceptados o rechazados, más tarde pudiendo ser aceptados en forma parcial.

El movimiento contable continuará con la clasificación por sexo y por lote. Si resultara aceptado, vuelve al proceso industrial transfiriéndose nuevamente a reses al gancho, y si fueran rechazados, se cancela por decomiso.

9.— CAMARAS DE OREO

Se denominan así a las cámaras frigoríficas donde los animales ya faenados son depositados durante un lapso no superior a 48 horas para lograr el asentamiento de la carne y poder proceder a su industrialización.

Es en este momento cuando se pierde la clasificación por sexo y lote.

Las normas sanitarias vigentes en todo el país, así como también las exigencias de los mercados

compradores, hace que no sea permitido agregar a las reses colgadas en el carril ningún tipo de membrete de identificación.

Por ello debe aceptarse que la clasificación por sexo se perderá en un momento dado. Ello sucede en el preciso momento en que las reses salen de la "Playa matanza" para ingresar en las "Cámaras de oreo".

Por otra parte, al presupuestar la carne a procesar durante el año en curso deberá determinarse la proporción de animales machos y hembras que será razonable procesar.

Cada desarrollo a nivel de presupuesto se llevará adelante con la siguiente clasificación:

- Animales en el corral
- Cantidad a faenar de cada sexo
- Rendimiento caliente sobre vivo

Pero a partir del momento en que la carne sale de la playa matanza para pasar a la cámara de oreo, debe transformarse en "*animal tipo mezcla de ambos sexos*" (por ej. 80% y 20%) para continuar los siguientes procedimientos:

- Rendimiento limpio sobre caliente
- Stocks

La salida de la Carne faenada de la sección Playa Matanza determina también el momento de la liquidación del crédito a favor del proveedor de hacienda, sea un tercero o una estancia propiedad de la empresa, para las operaciones concertadas a liquidar por el sistema "en gancho" o "carne caliente".

Esta liquidación es el último punto donde puede mantenerse la clasificación por sexo y por lote, y así señalarán los registros contables.

Las diferencias que surjan entre los precios reales abonados y los estimados se registrarán como "Variaciones precio standard hacienda", y servirán de base para el posterior análisis y control del Departamento Compra de Hacienda.

10.— VARIACION MEZCLA MACHO/HEMBRA

No es en realidad una variación en el sentido estricto de reflejar un desvío con respecto a un standard prefijado. De ahí que también se la denomine Ajuste mezcla macho/hembra. No obstante ello, hemos preferido utilizar el término Variación porque da la idea de un valor real diferente del presupuesto, mientras que la palabra ajuste es tan genérica que no alcanza a reflejar ni siquiera en forma tentativa lo que se pretende mostrar.

Hemos dicho que hasta el momento del ingreso de las reses faenadas a las cámaras de oreo es posible mantener la clasificación del ganado por sexo y por lote. Desde allí en adelante, tal identificación se pierde. Es algo así como si una materia prima fuera dada de baja y entonces se diera de alta a otra nueva materia prima, distinta de la anterior.

Desaparece la carne para industria animal macho y la carne para industria animal hembra y aparece la carne para industria. Sin aditamentos.

Pensemos un momento en los standards calculados. Cada uno de ellos ha derivado del sexo original que le corresponde. Y a partir de las cámaras de oreo se han obtenido los standards respectivos admitiendo una mezcla dada de sexos, por ejemplo, 80% de machos y 20% de hembras. Es como si después de las cámaras de oreo se considerase que cada kg. de carne está compuesto en un 80% por animal macho y en un 20% de animal hembra.

Qué ocurre entonces si esa proporción de faenamiento presupuestada no se cumple con exactitud?

Se producirá un desvío. Supongamos que la proporción real de animales faenados ha sido 90% de animales machos y 10% de animales hembras. El rendimiento de los animales machos es superior. Ello incidirá en la información obtenida produciendo un beneficio oculto equivalente al exceso de animales machos faenados con respecto al 80% presupuestado.

Se obtendrán mejores rendimientos en términos de carne limpia en los Departamentos de Conservas y de Congelados, y para los que no sean lectores avezados, se producirá el espejismo de un beneficio.

Supongamos ahora que la proporción real de animales faenados haya sido 70% de animales machos y 30% de animales hembras.

El efecto será el contrario. Como el rendimiento de los animales hembras es inferior, se producirá una pérdida oculta equivalente al exceso de animales hembras faenados con respecto al 80% presupuestado.

Se obtendrán rendimientos menores en términos de carne limpia en los departamentos de Conservas y de Congelados, y se producirá la desilusión de un quebranto.

Para evitar estas dificultades, proponemos (los frigoríficos no lo aplican actualmente) ajustar los kgs. obtenidos quitándoles el beneficio o quebranto ocultos, para lo cual será útil aplicar la siguiente fórmula:

(Número de cabezas machos presupuestadas para faenar x porcentaje presupuestado animales machos x standard carne caliente animal macho) + (número cabezas hembras presupuestadas para faenar x porcentaje presupuestado animales hembras x standard carne caliente animal hembra) — (cantidad real obtenida de kgs. calientes animales machos + cantidad real obtenida de kgs. calientes animales hembras).

El resultado obtenido quedará expresado en kgs. Para valorizarlos, bastará multiplicar el resultado por los correspondientes standards de kgs. caliente macho y hembra.

La variación mezcla macho/hembra consiste entonces en un cálculo del desvío real habido entre la mezcla prevista de machos y hembras, contra la mezcla real ocurrida hasta donde la clasificación por sexo pueda mantenerse.

Si dicho ajuste no se efectuara, se tergiversaría toda la información de rendimientos, pues el exceso de machos faenados, originaría una "presunta" eficiencia del sector.

Por el contrario, el faenamiento de más animales hembras, hará caer el promedio de rendimiento de playa matanza por debajo del esperado para la mezcla presupuestada, dando la sensación de una presunta insuficiencia del sector.

11. — MERMA PRODUCIDA EN LAS CAMARAS DE OREO

Durante el oreo, la carne pierde humedad, lo que significa una merma en el peso de las reses, que oscilará alrededor de un 2,5%.

Esta merma deberá incrementar el valor de la carne oreada, debiendo distribuirse sobre el total de kgs. obtenidos.

Los registros contables deberán especificar estos dos momentos y estos dos valores, creando dos cuentas representativas de la carne y dos standards que reflejen sus respectivos valores.

Así por ejemplo, en el momento en que la carne faenada sale de la Playa Matanza e ingresa en la Cámara de Oreo podrá denominarse "Carne a orear para industria", y la carne que sale de la Cámara de oreo e ingresa en los sectores industriales podrá denominarse "Carne a Despostar".

Los standadrs a crear llevarán la misma denominación de la carne a que hacen referencia. El standard de "Carne a despostar" deberá ser superior al de "Carne a orear para industria" en alrededor de un 2,5%, el que será representativo de la merma esperada.

La siguiente ecuación será válida:

$$\text{Cantidad kgs. Carne a Orear para industria} \times \text{Standard de Carne a Orear para industria} = \text{Cantidad kgs. Carne a Despostar} \times \text{Standard de Carne a Despostar}.$$

Ello será cierto si la merma prevista resulta igual a la real obtenida. Si así no fuera, la diferencia representará el desvío producido entre ambas mermas.

Esta diferencia será el mejor índice significativo de la eficiencia o ineficiencia del sector de Oreado.

Si el desvío es negativo, es decir si la merma resultó superior, habrá que corregir errores en el proceso de oreado hasta lograr un adecuado y razonable nivel de eficiencia. Si el desvío fuera positivo, es decir si la merma resultó inferior, habrá que analizar las causas que lo determinaron para mantener en ese nivel adecuado y razonable el procedimiento futuro.

Deberá crearse una cuenta que podría denominarse "Variación Standard de Merma" en la que se contabilizarían los desvíos. Este registro, además de permitir la identificación de los desvíos para su posterior análisis, permitirá al mismo tiempo ajustar el valor de la "Carne a despostar" para las fases próximas del proceso de industrialización.

Transcurrido el período de oreo, la carne será enviada a los distintos sectores industriales, según sea el destino final de los productos obtenidos.

VENTAS A TERCEROS
(sin elaboracion)

DECOMISO

Tripas

C
u
e
r
o
s

DE MORTANDAD

Descarne
Pesaje y Ecurrido
Piletas Salados

SUB PRODUCTOS
sangre
pajarilla
bofes
cerda
hiel
huesos
recortes y
hematomas
grasas
astas
patas y manos

Grasa
Hueso

MEN
entro
mond
lengu
higa
riñon
seso
cabe
cora
rabo
panc
gla n
supr

Huesos Pellaos
y Grasas de
Cortes Especiales

grasa comestible
sebo industrial
aceite de patas
sangre seca
harina de carne
harina de huesos
huesos nucleos
huesos industriales
cerdas vacunas
pezuñas
astas
hiel concentrada
calculos biliares
huesos ex-digestores
huesos canillas
redondos
huesos canillas
chatos

G
r
a
s
a

C
a
l
d
o

Extracto
hueso

Extracto de hueso

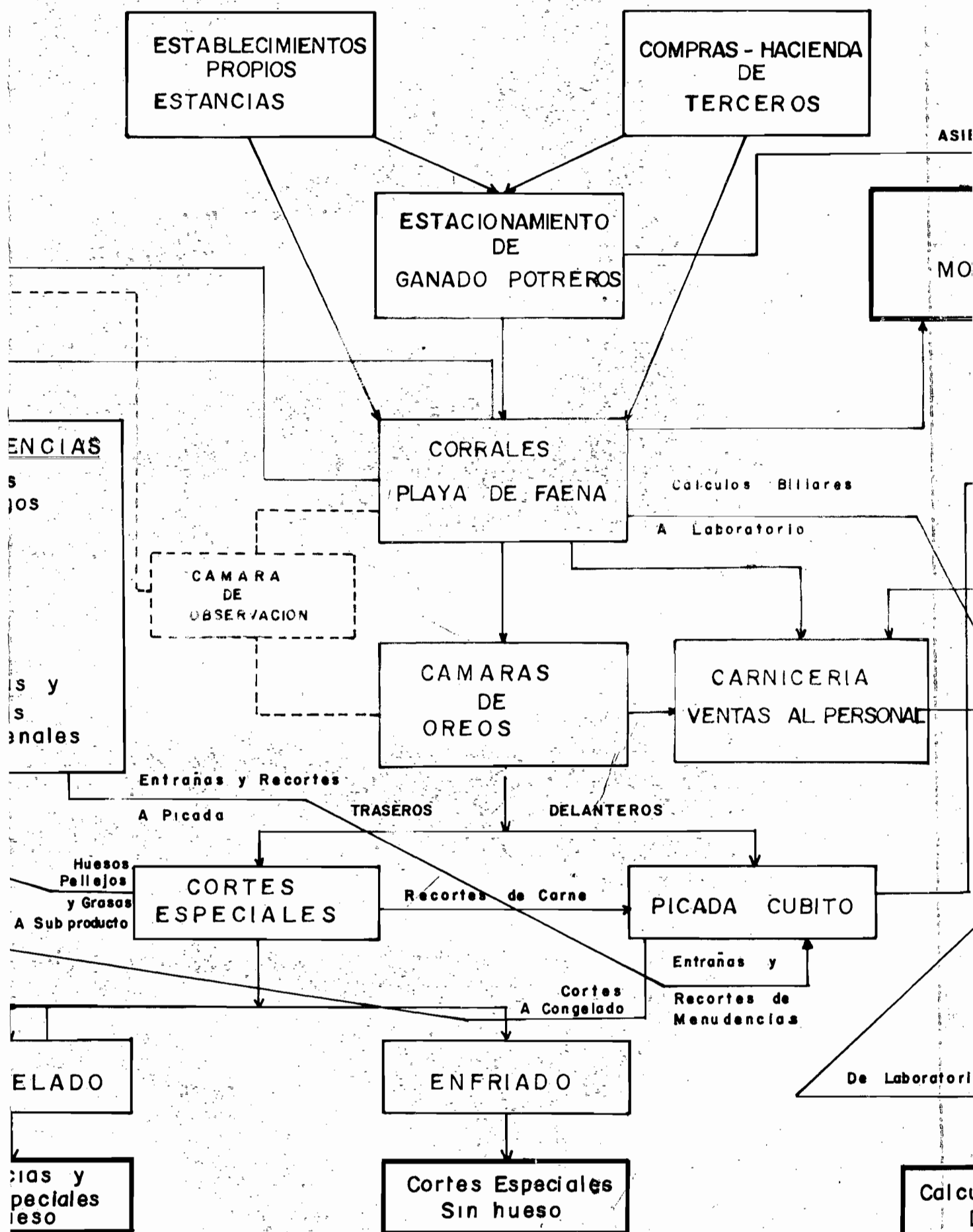
Cueros
Salados

Cueros
frescos

CO

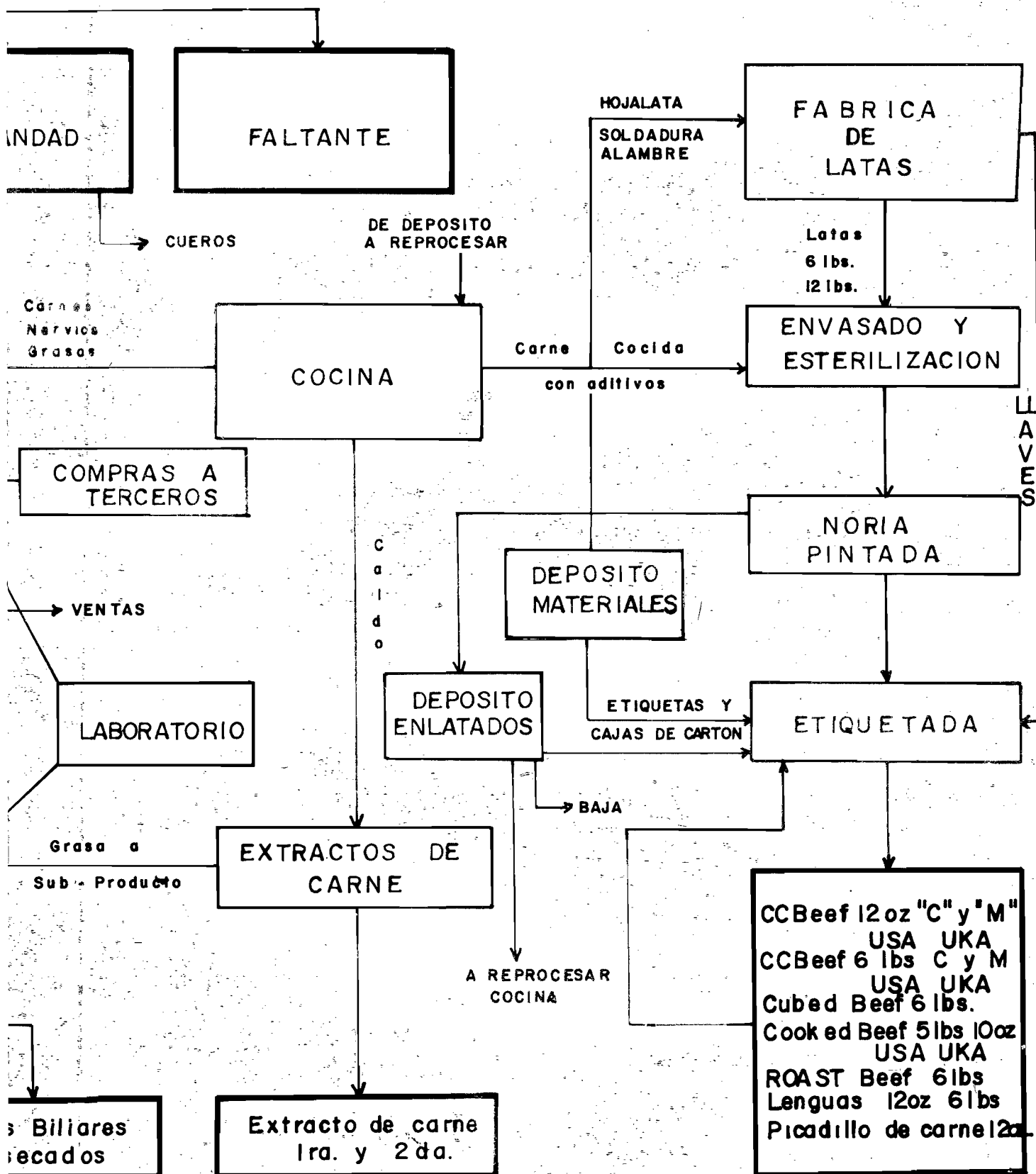
Menu
Cortes
Si

ESQUEMA DE LA PRODUCCION EN UN FRIGORIF



O TIPO

IS CONTABILIDAD GENERAL



CAPITULO VI

PROCESO DE INDUSTRIALIZACION DE RESES FAENADAS

Nos proponemos examinar con todo detalle el proceso industrial a que es sometida la carne ya faenada, con el objeto de señalar las fases de dicho proceso que considerará el sistema de costos standards directos en su aplicación.

1.— DESPOSTADA

Se denominará despostada al proceso de corte, separación o desmenuzamiento de la carne en sus respectivos cortes componentes.

Es la fase del proceso industrial en la que se separa la carne de los huesos y todo otro material secundario que pudiera haber quedado adherido. La carne se clasificará en sus diferentes tipos.

En el proceso de despostada se utiliza carne proveniente de dos orígenes distintos. En primer lugar, la enviada desde las cámaras de oreo, que ya ha finalizado su período de asentamiento y está lista para ser industrializada. En segundo término, la proveniente de la sección Playa Matanza, que hemos denominado "Carne de Playa" y es incluida en proceso industrial sin pasar por las cámaras de oreo.

Normalmente se industrializa en el día la totalidad de la carne recibida en el departamento Despostada, de acuerdo a la debida programación efectuada por el departamento de Planeamiento y Control de la Producción.

Pero a veces, a lo largo de la jornada surgen dificultades en el proceso productivo (roturas de máquinas, cortes en la corriente eléctrica, paros del personal obrero, fallas en el control de calidad que obligan al reproceso, cambios en el tipo de producto a elaborar, etc.) y se llega al final del día con un stock de carne lista para industrializar que no puede elaborarse en el día. En ese caso la carne sobrante cualquiera sea su origen (cámaras de oreo o playa de matanza) es devuelta por el departamento Despostada a las cámaras de oreo, para volver a recibirla al día siguiente y entonces sí proceder a su industrialización.

Los registros contables deben dejar constancia de este movimiento. Sería lógico pensar en reintegrar la carne no industrializada a su cuenta de origen, comúnmente denominada "Carne a Despostar para Industria".

Sin embargo, aconsejamos mantener en forma separada los stocks sobrantes de carne a industrializar, dándole ingreso a una cuenta distinta, que podría denominarse "Carne Despostada a Industrializar Día siguiente".

Con este procedimiento se cumplen 4 objetivos que salvan otras tantas posibilidades de confusión, a saber:

- 1.— Se evitan duplicaciones en la cuenta "Carne a Despostar para Industria". Para fines estadísticos es importante esta separación, pues elimina depuraciones posteriores y con ello nuevas posibilidades de error.
- 2.— La denominación es más precisa, porque para esta carne el proceso de asentamiento ya está cumplido, ya no es "carne a despostar" en proceso de oreo, sino carne que ha sido despostada y no ha podido ser industrializada.
- 3.— Por medio de este artificio contable, puede llevarse con claridad una estadística de la frecuencia con que no se cumplen los objetivos del departamento de Planeamiento y Control de la Producción.
- 4.— La carne a despostar siempre es despostada, pero puede no ser industrializada. Aclaremos el concepto. La carne recibida de las cámaras de oreo y de la playa matanza sufren dos procesos a lo largo del mismo día. El primero es la despostada, que puede extenderse desde el inicio de la jornada hasta la media mañana. El segundo es la industrialización que insume desde la media mañana hasta el final de la jornada, al caer la tarde, pudiendo extenderse a las primeras horas de la noche, en ciertas ocasiones.

Dadas estas características, podemos afirmar que es realmente casi imposible que el proceso de despostada no llegue a su término. Por ello es que no aconsejamos utilizar la expresión "Carne a despostar".

Si se deseara reflejar contablemente en cuál de los dos procesos despostada o industrialización se ha detenido la tarea, podría crearse una cuenta adicional con una denominación adecuada, pero no lo juzgamos útil ni necesario.

La cuenta "Carne Despostada a Industrializar Día Siguiente" se maneja como una cuenta de movimiento de existencias, su saldo representa la cantidad de carne en stock al fin de cada jornada y la valuación utilizada es el standard de carne oreada.

2.— VARIACION RENDIMIENTO LIMPIO SOBRE CALIENTE

Al final del proceso de industrialización se obtendrá una serie de productos a los que corresponderá dar ingreso. Aún no se trata de productos terminados, sino de insumos incurridos en términos de carne limpia que pasarán a la fase siguiente del proceso.

Consideramos que deberán utilizarse las cuentas de Costos Directos representativas de cada uno de los productos a las que se debitarán los insumos de carne valorizados a los standards de carne limpia.

Corresponde señalar que se denominará carne limpia a la que se obtiene luego de finalizar el proceso industrial. La siguiente ecuación será de aplicación:

$$\text{Kgs. carne oreada} \times \text{standard de carne oreada} = \text{Kgs. carne limpia} \times \text{standard de carne limpia.}$$

El standard de carne limpia es superior al de carne oreada, para así compensar la menor cantidad de Kgs. obtenidos, en la medida necesaria para que la ecuación se iguale.

La totalidad de los insumos incurridos de carne valorizados a los standards de carne limpia correspondientes debiera igualar al total de carne de playa valorizada a standard de carne caliente proveniente del despiece standard más el total utilizado de carne a despostar para industria valorizada al standard de carne oreada. Si hubiera carne despostada que proviene del día anterior o que se difiere para el día siguiente deberá valorizársela al standard de carne oreada.

La diferencia existente en esta relación será la denominada "Variación de rendimiento limpio sobre caliente".

Si resulta positiva, significará que el Departamento de Producción ha actuado con mayor eficacia que la prevista, y si resultara negativa deberá interpretarse que su eficiencia estuvo por debajo del nivel esperado.

3. — ELABORACION DE PRODUCTOS EN CONSERVA: DEPARTAMENTO DE COCINA

La carne limpia que se destinará finalmente a la producción de conservas enlatadas es transferida del Departamento "Despostada" al Departamento de "Cocina".

Aquí tiene lugar un proceso del que ha obtenerse carne cocida lista para ser envasada, y como subproducto un "caldo" que será la materia prima para la obtención de extractos, productos éstos que son adquiridos por las empresas productoras de caldos concentrados.

Aparece un nuevo valor standard que es el de carne cocida. La ecuación siguiente tiene validez:

$$\text{Kgs. obtenidos de carne cocida} \times \text{valor standard de carne cocida} = \text{Kgs. de carne limpia destinados a la producción de conservas enlatadas} \times \text{valor standard de carne limpia.}$$

La diferencia que pueda surgir deberá debitarse o acreditarse a una cuenta de "variaciones de carne cocida sobre limpia" y será representativa de la presunta eficiencia del Departamento de Cocina, si es positiva, y de su probable ineficiencia en el caso contrario.

Si ambos términos de la ecuación se igualaran, se habría logrado el nivel de eficiencia presupuestado.

4. — COMPUTO DE LOS ENVASES DE HOJALATA

Los productos en conserva son presentados para su comercialización en envases de hojalata, único material que puede mantenerlos en buen estado de conservación por tiempo prolongado.

Las cuentas representativas de los costos directos de cada uno de los productos deberán soportar los costos incurridos en el proceso de enlatado.

Deseamos destacar que en el concepto precedente deben incluirse tanto los envases útiles como aquellos que se inutilizaron en el proceso de enlatado por defectos de cualquier índole.

El débito se valorizará al standard predeterminado de la unidad envases de hojalata.

El hecho de incluir los envases inutilizados redundará en un incremento de los costos directos de producción que habrá de reflejarse en una reducción de la contribución marginal de cada producto.

Al efectuar el análisis de las variaciones se determinará la causa del incremento de costos la que, debidamente analizada, podrá generar decisiones que permitan corregir los errores cometidos y aumentar la eficacia del sector productivo.

5.— DEPOSITO DE PRODUCTOS ENLATADOS

Cada día, al finalizar la labor productiva, los productos en conserva son enviados a los almacenes de productos terminados en sus correspondientes envases de hojalata. Se los denomina "productos enlatados". Al ser almacenados, han superado ya la fase del control de calidad.

En esa forma, se los mantiene en stock, a veces por largo tiempo hasta que llega el momento del embarque con destino a los diferentes mercados de exportación.

Contablemente los productos enlatados se incorporan a stock a los nuevos valores standards de productos terminados que se determinan adicionando los siguientes valores:

- a). Contenido de carne, al standard de carne cocida
- b). Contenido de materias primas directas, a los standards de compra
- c). Envase de hojalata, al standard de envase terminado.

Al mismo tiempo, se cancelan cada una de las cuentas representativas de los costos directos incurridos hasta ese momento por la misma producción.

Aconsejamos abrir una cuenta de variación por cada producto, para su control individual.

Cada uno de estos productos tiene una fórmula distinta y para cada uno de ellos es posible llevar tres cuentas diferentes, a saber:

- a. Para acumular los costos directos incurridos en su producción;
- b. Para darle ingreso al stock de productos terminados enlatados en depósito, valorizando al correspondiente standard;
- c. Para reflejar la variación de eficiencia de producción por comparación entre las dos precedentemente señaladas.

Cada producto tendrá las tres cuentas mencionadas por cada presentación final que tuviere en el mercado. Por ejemplo:

- a. Corned beef 12 oz
- b. Corned beef 6 lbs. redondos
- c. Corned beef 6 lbs. cuadrados
- d. Corned beef 12 oz USA (se señala el mercado final: Estados Unidos)
- e. Corned beef 12 oz UK (se señala el mercado final, United Kingdom)

El único producto secundario que hasta el presente ha sido posible enlatar son las lenguas. En consecuencia, resulta lógico llevar también una cuenta de variación para su control individual.

6.— ETIQUETADO Y ENCAJONADO

El punto final de la industrialización de los productos en conserva lo constituyen las operaciones de etiquetado y encajonado. Llegado el momento del embarque para la exportación, recién se procede al etiquetado y encajonado de las latas de conserva. Es necesario que así sea para evitar el deterioro que produce el transcurso del tiempo.

Asimismo, antes de esta operación final, se somete a las latas a un control de calidad. Se les aplica un pequeño golpe y si producen un sonido hueco, el contenido se ha deteriorado y son irre-
cuperables.

Las que superan este control, pasan al etiquetado y encajonado, operaciones éstas altamente automatizadas en la mayoría de los frigoríficos.

En los registros de stock de productos finales, corresponderá dar de baja a los productos enlatados e ingresar los productos encajonados, manteniendo la clasificación existente en depósito.

El ingreso será contabilizado al standard respectivo, que ha de ser superior al de los productos enlatados.

Al mismo tiempo se descargan las cuentas representativas de tales productos enlatados, y también aquellas del Departamento de almacenes donde se registran los stocks de envases de cartón y etiquetas.

7.— VARIACION DE EFICIENCIA ETIQUETADO Y ENCAJONADO

La forma de presentación más habitual de los productos cárnicos en conserva para los mercados de exportación es la que se detalla seguidamente:

- a) Cajas de 24 latas con un contenido neto de 12 onzas (340 gramos) por lata;
- b) Cajas de 6 latas con un contenido neto de 6 libras (2,720 kilogramos) por lata;
- c) Cajas de 1 lata con un contenido neto de 25 kgs. por lata.

Este tipo de envase se utiliza exclusivamente para los extractos de carne.

Cada una de las latas, de cualquier tipo de las comentadas, lleva adherida, lógicamente, una etiqueta. Además lleva también una etiqueta adherida la correspondiente caja.

De modo que para las cajas de 12 onzas se han de utilizar 25 etiquetas, para las de 6 libras 7 etiquetas y para las de extracto de carne solamente 2.

Durante la operación de etiquetado y encajonado, el insumo de etiquetas y de cajas es superior a lo indicado en el párrafo precedente. La destrucción de etiquetas y cajas en el proceso es un hecho completamente normal previsible estadísticamente. Por lo tanto, deberá estar considerado en el standard respectivo el correspondiente porcentaje de inutilización normal.

En la práctica, podrá suceder que la operación insuma exactamente la cantidad prevista en el standard, una cantidad mayor o una menor.

La "Variación de Eficiencia Etiquetado y Encajonado" medirá la eficiencia del correspondiente sector de fábrica, y representará el desvío producido con respecto a los insumos considerados normales, que como ya hemos dicho, incluyen una normal inutilización de cajas y etiquetas.

8.— PRODUCCION DEFECTUOSA

Antes de proceder a las operaciones de etiquetado y encajonado será necesario efectuar un nuevo control de calidad del producto, pudiendo encontrarse productos defectuosos. Cuando ello sucede, corresponde dar de baja en las cuentas representativas de los stocks almacenados, a las unidades defectuosas halladas. Al mismo tiempo, se ha de contabilizar la correspondiente pérdida valorizando la producción defectuosa a los standards con que previamente fueron ingresadas al stock de productos almacenados.

La producción defectuosa puede también advertirse en circunstancias distintas al embarque. Periódicamente, será conveniente que la Dirección de Fábrica ordene efectuar chequeos del estado de conservación de los productos en stock, con el propósito de tomar medidas que no permitan deterioros, o por lo menos que eviten que éstos se desarrollen y acrecienten. A veces las condiciones ambientales de los almacenes originan dificultades de conservación. El excesivo calor, o la humedad o la proliferación de insectos, a título ilustrativo, pueden originar daños irreparables.

Estas revisiones y depuraciones contables periódicas permitirán un mejoramiento de los productos en conserva durante el periodo en que se mantienen en inventario, al mismo tiempo que advertirán, por ejemplo, a la Gerencia de Comercialización a fin de que no comprometa en venta productos que puede después suceder no se tengan en existencia por hallárselos defectuosos.

9.— PRODUCTOS CONGELADOS — TUNEL DE CONGELAMIENTO

Se denomina así a la cámara donde son remitidos los productos cárnicos con destino a su venta bajo la forma de "carnes congeladas", inmediatamente después de haber sido obtenidos en la forma en que han de presentarse a los compradores, y precisamente para darles el grado de congelamiento necesario para su venta como tales.

En el túnel de congelamiento los productos permanecen durante 48 horas, para luego ser transferidos a los denominados depósitos de congelados, donde el propósito ha de ser "*mantener*" el nivel de congelamiento logrado en el túnel a que hacemos referencia en este párrafo.

Durante el periodo de permanencia en el túnel, los productos no pierden peso alguno. No existe

merma. Comparando con las cámaras de oreo a que ya nos hemos referido, la situación resulta distinta, porque las cámaras de oreo, que también actúan a muy bajas temperaturas, provocan una merma que puede estimarse alrededor del 2,5% a 3% del peso ingresado.

En consecuencia, si se pretende distinguir la situación de los productos en cuanto a "antes" o "después" del túnel, deberá señalárselos así en las respectivas cuentas del grupo bienes de cambio. Los valores de entrada y salida al túnel serán los mismos, y corresponden al standard respectivo.

Aconsejamos crear dos tipos de cuentas que podrían denominarse "Productos en túnel de congelamiento" y "Productos congelados en depósito".

Cuando los productos ingresan al túnel, deberán cancelarse las cuentas representativas de los costos directos de cada uno de los productos por el total de costos acumulados hasta ese momento, y corresponderán a la producción ingresada al túnel de congelamiento.

Las cuentas de "Productos en túnel de congelamiento" se debitarán a los respectivos standards. Comparando con los totales acumulados en concepto de costos directos surgirán diferencias que serán representativas de las variaciones de eficiencia de producción de cada uno de los productos.

Cuando se trata de productos cárnicos congelados, aconsejamos utilizar 4 cuentas distintas por cada producto, que representarán:

- a) El costo directo acumulado hasta el ingreso al túnel de congelamiento;
- b) El stock ingresado al túnel de congelamiento;
- c) La variación de eficiencia de la producción realizada;
- d) El stock ingresado a los depósitos, ya egresados del túnel de congelamiento

En cambio, cuando se trata de "menudencias congeladas", aconsejamos, en el momento de la implementación del sistema, examinar al grado de detalle alcanzado en la administración de los mismos. El ideal sería utilizar el mismo procedimiento que para los productos cárnicos, pero puede ocurrir —es lo más común— que el grado de control implementado no sea total. En este caso, será conveniente utilizar una sola cuenta global denominada "Variación de Eficiencia Productos Secundarios" o "Variación de Eficiencia Menudencias Congeladas", dejando para una segunda etapa el pretender implementar la variación por cada producto.

El elemento básico para determinar en qué grado de control nos encontramos es el pesaje de la totalidad de las menudencias congeladas.

Si en la playa matanza, en el momento de sacrificarse el animal, se pesan en forma individual cada una de las menudencias (hígados, corazones, riñones, etc.) puede intentarse la implementación de variaciones en forma individual. Si así no fuera, y cada uno de estos productos fuera ingresado a estimaciones o standards predeterminados, lo conveniente será implementar una sola variación global que agrupe la totalidad de los productos de menudencias.

Este enfoque coincide con el que hemos examinado al referirnos al despiece standard, a que da lugar el faenamiento en Playa Matanza.

Debe tenerse siempre presente cuál es el valor de la producción de menudencias con respecto al total. En términos de ingresos generados por su venta, representan en su conjunto alrededor del 4% del total. En consecuencia, pretender un análisis exhaustivo sobre todo en empresas que aún no cuentan con sistemas de costos standards, puede llevar a sofisticaciones difíciles de manejar, además de incurrirse en costos elevados para administrar el sistema.

10.— COMPARACION ENTRE LOS MERCADOS DE PRODUCTOS ENLATADOS Y DE PRODUCTOS CONGELADOS

Después de su paso por el departamento de cocina, se procede a enlatar los productos en conserva. Faltará aún un paso más para completar el proceso. Se trata de las operaciones de etiquetado y encajonado para lograr su presentación final.

Pero entre el "enlatado" y el "etiquetado y encajonado" de los productos en conserva existe un tiempo a veces extenso. Incluso puede suceder que productos enlatados en un año dado sean preparados para su venta recién al año siguiente.

En el caso de los productos congelados, la situación es inversa. El mantenimiento de un producto congelado es caro, porque el funcionamiento de las cámaras de congelados en depósito demanda costos elevados en energía. De allí que su producción se halle generalmente sujeta a pedidos especiales de clientes. No se los produce para un "mercado" en la acepción común de este término. En cambio, los productos en conserva pueden manejarse con cierta independencia de la absorción de los mercados compradores.

Si la producción óptima, con el propósito de reducir costos operativos, fuera por ejemplo, un 20% superior a la capacidad de absorción de los mercados, puede adoptarse una de las dos decisiones siguientes:

- a) Reducir los precios de venta hasta un nivel adecuado para que la demanda se incremente con el propósito de absorber el 20% adicional, o,
- b) Si la demanda fuera inelástica o no tuviere interés la empresa en reducir los precios, puede producirse para stock y diferir la venta del 20% adicional para el ejercicio futuro, aprovechando los costos menores de producción.

En este segundo caso, habrán de compararse los mayores costos de producción para un volumen inferior en un 20%, contra el mayor costo de mantenimiento del 20% adicional de stock. Si este segundo fuera menor, y el capital inmovilizado no tuviere mejor aplicación, la decisión será correcta.

Lógicamente, no tomamos en cuenta en este planteo circunstancias ajenas a la empresa y por lo tanto no controlables, como ocurrió cuando se cerró el Mercado Común Europeo en 1974.

También podría analizarse la posibilidad de incrementar la publicidad para acrecentar las posibilidades del mercado comprador.

Los productos congelados, por el contrario, requieren coordinación entre los Departamentos de Ventas y Producción, y una total coincidencia de los respectivos presupuestos. El mantenimiento en depósito de productos congelados más allá del tiempo necesario para proceder a su embarque,

hará incurrir a la empresa en costos adicionales de mantenimiento en stock, y de no producirse su colocación en los mercados compradores en momento oportuno, puede llegar a perderse la producción total, dado que no se podrá descongelarlos para volver a congelarlos después.

Nuestra experiencia nos dice que esta situación ha ocurrido en más de una ocasión, por lo que será conveniente comportarse con criterio más bien conservador frente a las decisiones de este tipo.

No solo se ha perdido cierta parte de la producción, sino que también a veces los mismos activos fijos de frigoríficos destinados exclusivamente a productos congelados se han perdido o incurrido en costos elevados de mantenimiento al no poder aplicárselos productivamente por falta de mercado para los productos congelados.

De allí también que, siendo el riesgo mayor, sea también mayor el beneficio o rentabilidad esperado.

En ciertos casos, cuando se cierran las oportunidades para los productos congelados, puede recurrirse al descongelamiento de los productos en conserva.

En estos casos, las consecuencias son las siguientes:

- a) Los productos en conserva se logran con una mayor calidad, porque la carne proveniente de productos congelados corresponde a los mejores cortes.
- b) Si la utilización la realiza el mismo frigorífico, porque está capacitado para producir carnes congeladas y en conserva, habrá incurrido en los dos costos de elaboración para una sola producción.
- c) Si el frigorífico está solamente capacitado para la producción de carnes congeladas, y debe vender la carne descongelada a otro frigorífico capacitado para la producción de conservas, entonces es inevitable la pérdida de ingresos, porque para tener interés, el frigorífico adquirente deberá o pretenderá abonar un precio inferior por dicha carne.

No podemos dejar de señalar que en este último caso entran a jugar factores competitivos ajenos que pueden hacer fracasar la operación, por ejemplo si el frigorífico adquirente tiene realmente interés en "salvar la situación" del vendedor. No podemos olvidar que el empresario, aunque es justo reconocer que no en su totalidad, suele pensar en términos de su propia empresa más que en términos globales o nacionales. También debemos tener en cuenta los aspectos éticos.

Aún en el caso de que hubiere interés en efectuar este tipo de transacciones, debemos señalar que el costo de la carne varía de un frigorífico a otro. Volviendo al momento del faenamiento en la playa matanza, donde, en el esquema de costos standards, se distribuían los valores en función de los ingresos que cada producto generaba, tendremos valores diferentes según sea el conjunto de productos que cada empresa puede obtener. Es decir el valor de la carne aumentará o disminuirá según sea el grado de aprovechamiento de productos secundarios para los que la empresa se ha capacitada.

Un frigorífico que no pueda recuperar, por ejemplo, la sangre de los animales faenados, perderá la posibilidad de su industrialización para la obtención de sangre seca y consecuentemente toda posibilidad de venta, con lo cual encarecerá el "valor de la carne obtenida".

11.— PRODUCTOS ENFRIADOS

Son válidos todos los comentarios realizados en oportunidad de referirnos a los productos congelados. La única diferencia consiste en que los productos enfriados deben mantenerse a una temperatura constante de 0 grado mientras que los productos congelados pueden mantenerse a una temperatura que varía entre los 25 y 35 bajo cero.

El gran problema de los productos enfriados es el del mantenimiento constante de la temperatura, no solo en el depósito del frigorífico sino por sobre todo durante su transporte hasta el mercado comprador.

Resulta bastante complejo en la práctica obtener de parte de todos aquellos que intervendrán en el transporte y almacenamiento de los productos enfriados, la seguridad o el compromiso de mantener la temperatura requerida.

Pensemos solamente en el transporte por camión y en lo dificultoso que resultará para el conductor ocuparse del permanente control y ajuste de la temperatura de los productos transportados.

Por esa misma causa es que los precios de estos productos son superiores a los de los productos congelados.

Además, el tiempo máximo que puede almacenarse un producto enfriado es de 55 días. En cambio, los congelados pueden mantenerse por más largo tiempo. Que resulte costoso hacerlo, es otro aspecto.

Justo es también reconocer que los productos enfriados son de mejor sabor y más requeridos por los sectores de altos ingresos, como son los países industrializados que los importan.

En el mercado se conocen con la denominación de "chilled" y representan un rubro interesante de nuestras exportaciones.

En cambio, para países que no tengan salida directa al mar, como podría ser el Paraguay, la situación es distinta, porque deben recurrir al transporte por camión para un trayecto de 1.300 kms., hasta poder trasbordarlos a barcos de ultramar en el puerto de Buenos Aires, o bien al transporte en barcas para el mismo trayecto. En ambos casos la operación se complica y se encarece, razón por la cual hasta ahora no han tenido éxito en su producción.

Solo les resulta posible en el caso de los lomos, que son los productos más caros, cuando son transportados por vía aérea, en pequeñas cantidades, a lugares donde es posible abonar precios más elevados aún.

CAPITULO VII

PRODUCTOS SECUNDARIOS Y ENVASES— ASPECTOS OPERATIVOS Y CONTABLES

Hemos de dedicar este capítulo, en forma especial, a los productos secundarios y a los envases. Consideramos que se trata de rubros de explotación de verdadera importancia, dado que en la actualidad los ingresos que generan equivalen aproximadamente al 25% del total.

Por ello, frente al enfoque tradicional de considerarlos totalmente nulos para toda empresa frigorífica, nosotros propondremos que se los tome en consideración con la misma dedicación que la empleada para los productos de carne.

Analicemos en detalle a cada uno de ellos.

1.— CLASIFICACION DE LOS CUEROS

En el momento del faenamiento del animal en playa matanza, el rubro Cueros da lugar a un ingreso standard, equivalente al porcentaje de ingreso que ha de generar luego su venta en los mercados locales o de exportación.

Ahora nos corresponde examinar la clasificación de este ítem global. Para efectos comerciales, es necesario proceder a obtener información detallada por cada tipo de cuero. El cargo global standard no será ya suficiente.

Se procederá entonces a dar ingreso a los diferentes tipos y calidades, de las que podemos dar el siguiente ejemplo:

- * Cueros novillos buenos
- * Cueros novillos defectuosos
- * Cueros novillos cebú
- * Cueros vacas buenos
- * Cueros vacas defectuosos
- * Cueros vacas cebú
- * Cueros vaquillas buenos
- * Cueros vaquillas defectuosos
- * Cueros novillitos buenos
- * Cueros novillitos defectuosos

- * Cueros toros buenos
- * Cueros toros defectuosos
- * Cueros toros cebú
- * Cueros novillos no clasificados
- * Cueros vacas no clasificados

El ingreso a stock, en depósito, se efectuará a cada uno de los standards que correspondan. Al mismo tiempo se descargará el costo directo originado en el despiece standard, y por comparación entre ambos valores, se obtendrá la variación de eficiencia de producción del rubro cueros.

2.— INGRESO A DEPOSITO DE LOS PRODUCTOS SECUNDARIOS

Los productos secundarios que más habitualmente comercializa un frigorífico, según el grado de perfeccionamiento de sus posibilidades de aprovechamiento, son los que se detallan a continuación:

- * Grasa comestible
- * Sebo industrial
- * Aceite de patas
- * Sangre seca
- * Harina de carne
- * Harina de huesos
- * Huesos núcleos
- * Huesos industriales
- * Cerdas vacunas
- * Pezuñas
- * Astas
- * Hiel concentrada
- * Cálculos biliares
- * Fertilizantes
- * Tripa fresca

El objeto de este punto es señalar que en este momento del proceso productivo, deben incorporarse a los stocks en depósito, las cantidades producidas en el día de cada uno de los productos indicados, valorizados a los standards correspondientes de productos terminados, cancelando los costos directos acumulados hasta el momento por esos mismos productos y en las mismas cantidades.

La variación de eficiencia de producción puede calcularse en forma global por la totalidad de los productos secundarios o también señalarse por cada uno de los productos. Ello dependerá de la etapa de adelanto a que se haya llegado en la implementación del sistema. Si la empresa se encuentra en su primera etapa de cambio y todavía no ha podido obtener el pesaje de cada uno de los productos secundarios en el momento del faenamiento, será conveniente implementar una variación de eficiencia global. Caso contrario, sería poco significativa la información, porque se trataría de comparación entre dos standards para obtener la variación de la eficiencia de la producción.

Nos referiremos brevemente a los usos principales de la harina de carne

Es un subproducto molido que se utiliza en gran escala para la alimentación de animales. Se

la obtiene del prensado y centrifugado del residuo de cocimiento de carnes, grasas, decomisos y vísceras limpias libres de pelos, cueros, astas, pezuñas, lanas y contenido estomacal. A esta mezcla se le agregan huesos con el fin de balancear el tenor proteico y conseguir convenientes proporciones de fósforo y calcio.

En la composición de la harina de carne entran la casi totalidad de los deshechos y decomisos, pudiendo provenir de las faenas de vacunos, porcinos y ovinos. Los métodos de elaboración consisten esencialmente en un picado de la materia prima, seguido de un proceso de cocimiento a fin de producir la fusión y separación primaria de las grasas, insolubilización de las proteínas y deshidratación.

El material proteico es posteriormente sometido a operaciones más exhaustivas de separación de grasas por prensado o solventes, disminuyendo sensiblemente en este último caso su porcentaje en el producto terminado. Finalmente se le dá a la mezcla el grado de molienda deseado.

Los usos principales de la harina de carne son los suplementos proteicos para la formulación de alimentos destinados a aves de corral y ganado — fundamentalmente porcinos — corrigiendo la deficiencia en proteínas de los granos.

Asimismo, este subproducto cárneo es una excelente fuente de vitamina B 12 y, además es rico en niacina y biotina. También tiene cantidades significativas de riboflavina, conteniendo fósforo y calcio por su alto contenido en huesos. Respecto de los aminoácidos, están presente la lisina junto con la metionina y el triptofano, aunque éstos últimos en menor grado. La composición de vitaminas A, D, E y tiamina es escasa.

La clasificación comercial de la harina de carne está dada por su contenido proteico, disponiéndose en la práctica de 60-55%, 50-55% o 40-45% de proteínas. En proporción inversa se encuentra la cantidad de huesos, correspondiendo a la proporción 40-45% la nominación comercial de harina de carne y huesos.

Las exportaciones argentinas de este producto tuvieron fluctuaciones bastante notorias en los últimos años. Sin embargo, en 1976 se realizaron ventas al exterior por 5.212.000 dólares para un total de 37.804 toneladas. Japón es uno de los más importantes compradores de este producto.

3.— INSUMO ENVASES PARA NO ENLATADOS E INCORPORACION A DEPOSITOS

Los envases utilizados para los productos congelados y enfriados deben ser contabilizados durante el proceso productivo a cantidades y valores standards. Ello se debe a la naturaleza del material de envase — el polietileno — el que no puede ser contado, como ocurre con las latas para los productos en conserva, en forma unitaria.

Pero al final del día sí será posible medir las cantidades insumidas de polietileno para la producción total del día de todos los productos congelados y enfriados.

El registro de los envases utilizados será global y la variación de eficiencia obtenida por comparación con los standards de cada producto.

Esta variación ha de denominarse "Variación de Eficiencia Insumo para no enlatados", "Variación de Eficiencia Insumo Congelados" u otra similar.

Luego de incorporados los valores correspondientes a los envases, se procederá a ingresar a stock en depósito los productos congelados obtenidos en la producción del día, cancelando las cuentas de stock en el túnel de congelamiento.

A efectos comerciales, será conveniente tener presente que es de interés mantener información actualizada de los stocks en depósito y en el túnel de congelamiento, ya próximos a incorporarse a stock, porque es el conjunto de tales productos el que puede ser ofrecido en venta.

Suele ser un requerimiento de la dirección que la información que arroja diariamente el sistema permita identificar claramente las existencias en depósito, las existencias en el túnel de congelamiento, como así también las cantidades comprometidas para la venta, clasificadas "en firme" y "a confirmar".

Las comprometidas en firme son aquellas con trato definitivo, solo falta proceder a su embarque para concluir el negocio y luego a su cobranza. Los compromisos a confirmar son aquellos en los que no está dicha aún la última palabra, pero el comprador conserva la opción de compra, en determinadas condiciones, por un período dado.

Estos dos rubros, dentro del sistema informativo, no operan en forma contable. Es una información que no cierra con otra información posterior. El balanceo es previo. Y esta información es adicionada cada día, sin ulterioridades.

Los standards a que son incorporados los productos a stock en depósito son equivalentes a los utilizados en el túnel de congelamiento, donde, como ya dijimos, no se produce pérdida alguna. Solo se adicionan los costos de los envases.

No existe variación ninguna entre el túnel de congelamiento y los depósitos. Solo, insistimos, la originada por la utilización real de envases de polietileno.

4.— REPROCESAMIENTO DE PRODUCTOS ENLATADOS

Puede ocurrir que durante el período de mantenimiento en depósito de los productos en conserva, haya latas que no mantengan el nivel de calidad requerido. Periódicamente se procede a efectuar chequeos de las mismas. El control de sonido es uno de los más utilizados. El sonido diferente denuncia que la lata no se encuentra en buen estado y debe ser abierta. A veces, las latas se dilatan, signo de que han permitido la entrada de aire y también deben ser abiertas.

En estos casos, puede ocurrir que la totalidad o parte de la carne contenida en las latas pueda ser utilizada en un nuevo procesamiento industrial.

Esa carne debe ser incorporada al stock de carne a industrializar a los valores standards de la carne ya cocida. Al mismo tiempo, deberá contabilizarse la pérdida originada en todo aquello que ya no puede ser utilizado, como ser la lata, los materiales directos contenidos (sal, nitrito, azúcar y la parte de carne cocida no recuperada).

Entre ambos conceptos deberán igualar el valor de la producción en stock, en depósitos, que debe ser cancelada.

Deseamos hacer notar que la producción del día recibirá, cuando haya reprocesamiento industrial, carne de dos orígenes distintos, a saber:

- * Carne oreada, valorizada al standard de carne oreada;
- * Carne cocida, valorizada al standard de carne cocida.

Si bien la última tendrá mayor valor, debemos considerar que no sufrirá ya merma alguna (no tendremos aquí un rendimiento de cocido sobre limpio) pues solo se tratará de un recocimiento que no disminuirá su peso.

5.— PRODUCTOS EN TRANSITO

Nos encontramos en la fase final del proceso que tiene lugar en una empresa frigorífica. El proceso productivo finaliza con la incorporación de los productos finales obtenidos a los stocks de depósito.

Allí comienza la labor del sector comercial, encargado de colocarlos en los mercados compradores.

Cada producto que es embarcado da lugar a su descargo de los stocks en depósito y su incorporación a cuentas puentes de productos en tránsito, antes de ser debitados a los compradores, mientras los productos se hallen en "camino a sus puertos finales de destino".

El movimiento de stocks pasa a ser en este punto equivalente a cualquier empresa exportadora de productos.

Los standards utilizados son los mismos y la contabilidad registra de este modo una modificación patrimonial.

Los gastos que demande cada envío han de ser adicionados clasificándolos por producto y por embarque para tener de este modo la posibilidad de efectuar posteriores análisis con el propósito de determinar el "lote óptimo de embarque", como así también observar la evolución de los gastos integrantes de cada uno de ellos con el fin de tomar decisiones alternativas tendientes a su disminución o mejor utilización de los recursos de que se dispone.

6.— CONTABILIZACION DE LAS VENTAS

Constituye uno de los puntos fundamentales del proceso contable. Ha sido y es motivo de serias controversias, no siempre bien resueltas.

Generalmente, los frigoríficos son empresas de capitales extranjeros. Su constitución jurídica varía según los casos. Existen sociedades constituidas legalmente en el país y también otras que funcionan bajo la figura jurídica de sucursales.

Por otra parte, las mercaderías de exportación son "aforadas" por las autoridades aduaneras del país, a efectos del ingreso de tributos.

La controversia planteada en el plano contable es la siguiente: Deben contabilizarse las mercaderías a sus valores de venta o por el contrario deben contabilizarse a los valores de aforo?

La respuesta que surge como correcta es la primera. Las mismas leyes impositivas argentinas así lo exigen y penan severamente a quienes oculten diferencias originadas entre los precios reales de venta imperantes en el mercado en un momento dado y aquellos a que figuran contabilizados.

Sin embargo si tomamos en cuenta aquellas empresas que funcionan como sucursales, es decir, que aparecen como productoras de bienes que no son comercializados por ellas, sino que son enviados a sus casas matrices para ser comercializados desde allí, parece oportuno aceptar su contabilización a valores de aforo.

No debemos olvidar que si el Estado considerara inadecuados los valores de aforo para la percepción de los impuestos, siempre tiene la posibilidad de elevar dichos valores. Y esta es una posibilidad concreta que depende exclusivamente de su propia decisión.

Incluso la experiencia dice que hubo casos en que los valores reales del mercado descendieron, y el fisco no redujo los valores de aforo, debiendo acceder sin embargo luego de fuertes presiones, porque las empresas estaban denunciando beneficios que en realidad no habían obtenido. Ejemplo de ello fue la situación de 1975, que también se ha dado en otros países, como ser la República del Paraguay.

Desde el punto de vista estrictamente contable, corresponderá cargar a los compradores el monto de sus adquisiciones, descargando los stocks de productos encajonados en conserva y de productos congelados y enfriados que corresponda.

En los casos en que las adquisiciones son efectuadas por terceros, bajo la modalidad de cartas de crédito bancarias, la única alternativa es la contabilización a valores de venta reales. No puede en este caso existir base alguna razonable para contabilizar a valores de aforo.

7.— CONTABILIZACION DEL COSTO DE VENTA

El procedimiento no difiere del comúnmente aplicado en toda empresa. Es decir que tras el débito efectuado a las cuentas de los compradores, corresponderá dar de baja a los productos vendidos con débito a la cuenta costo de ventas, contabilizando a los valores standards a que figuraban los productos en stock.

La periodicidad con que se emita la información para Gerencia es el punto que merece en este caso comentario especial. Si el sistema instalado se apoya en un computador será posible emitir diariamente la información de existencias, facilitándose de este modo la gestión comercial de la empresa.

La Gerencia General debe disponer de datos apropiados que le permitan apreciar la evolución de la

planta fabril y con ello, informarse del volumen de existencias de productos terminados, más las existencias en túnel de congelamiento cuando corresponda, y también la referida a los compromisos asumidos y las cantidades comprometidas, con lo que el panorama resultará completo en cuanto se refiere al ciclo producción-stocks-ventas.

A su vez, la Gerencia Comercial dispondrá de un elemento informativo que le servirá de base para la toma de sus propias decisiones.

8.— FABRICACION DE TARROS Y LLAVES ABRELATAS

Ciertos frigoríficos están suficientemente equipados para producir los tarros en que son comercializados los productos cárnicos en conserva como así también las llaves abrelatas de los mismos. Otros no cuentan con tales instalaciones y deben adquirir los citados elementos en el mercado proveedor. Ello origina para los primeros la posibilidad de fabricar también para terceros.

Si el frigorífico debe adquirir tarros y llaves abrelatas en plaza, se manejará como lo hace con respecto a cualquier otra mercadería. Será un elemento más del costo de producción, que deberá adicionarse.

Pero si la empresa cuenta con instalaciones adecuadas para producir tarros y llaves abrelatas, consideramos adecuado separar esta operación de la principal del frigorífico, que es la obtención de productos cárnicos en conserva.

El tratamiento contable ha de imaginar que se trata de dos empresas distintas, y debe suponerse que el frigorífico adquiere de la Fábrica de latas los productos a los precios corrientes del mercado. De este modo, podrá investigar el resultado real de los dos negocios, al mismo tiempo que podrá definir si le es conveniente mantener la operación de hojalatería o si, por el contrario, sería conveniente adquirir los elementos en el mercado proveedor.

Al contabilizar las transferencias entre las Divisiones Frigorífico y Fábrica de Latas a los precios de mercado, una pérdida en el resultado en la Fábrica de Latas, estará indicando que la operación no resulta ventajosa y es en cambio conveniente adquirir los tarros y las llaves abrelatas en plaza. Por el contrario, un beneficio indicará que resulta posible producir dichos elementos para otros frigoríficos que no posean instalaciones adecuadas.

La situación que entendemos debe descartarse es la de considerar que deben integrarse los resultados de ambas operaciones, o confundirlos contablemente, de modo tal que se obtenga un solo resultado final. Porque de ese modo se oscurece la realidad informativa, y se generan distorsiones. Si la fabricación de tarros y llaves abrelatas arrojara resultado positivo, y éste no se registrara, el costo de la operación de industrialización de productos cárnicos en conserva aparecería reducido por efecto de la compensación, y toda comparación con los resultados de la industria frigorífica en general aparecerían distorsionados.

Si la fabricación de tarros y llaves abrelatas arrojara pérdida, aparecería entonces un costo superior al real del frigorífico, y también estaría distorsionado.

La información analítica de ambas situaciones sería a nuestro entender la mejor. Incluso el tratamiento impositivo de las dos situaciones sería más adecuado.

9.— APLICACION DEL SISTEMA DE COSTOS STANDARDS A LA FABRICACION DE TARROS Y LLAVES ABRELATAS

Los artículos que integran el costo directo de estos productos son:

- a. Hojalata
- b. Soldadura
- c. Alambre

Cada uno de ellos tendrá su respectiva cantidad y precio standard calculado.

Dichos materiales serán transferidos de los depósitos de la planta fabril a la sección Fábrica de Latas a su correspondiente standard, y a ese mismo valor han de ser incorporados al proceso productivo.

A medida que sean insumidos, se van incorporando al costo de cada uno de los productos finales que han de obtenerse.

Un listado ilustrativo de dichos productos finales es el siguiente:

- a. Tarros de 6 libras redondos
- b. Tarros de 6 libras cuadrados
- c. Tarros de 12 onzas. En este caso no debe adicionarse especificación alguna por cuanto todos son de forma piramidal.
- d. Tarros de 25 kgs. (para extractos)
- e. Llaves abrelatas

Debemos señalar que puede aún profundizarse más el análisis si así se lo pretende, dependiendo básicamente de la organización y planificación de la producción.

Existen frigoríficos en los que la producción de tarros es separada en tapas y fondos, no dedicándose la Sección Fábrica de Latas sino a uno de ellos en un momento dado, y tal vez semanas después a completar los tarros. En este caso bastará ampliar el análisis, fijando los standards y las cuentas de costos directos de la siguiente forma:

- | | |
|--|------------------------------|
| a. Tapas tarros de 6 libras redondos | g. Tapas tarros de 12 onzas. |
| b. Fondos tarros de 6 libras redondos | h. Fondos tarros de 12 onzas |
| c. Tarros de 6 libras redondos | i. Tarros de 12 onzas |
| d. Tapas tarros de 6 libras cuadrados | j. Tapas tarros de 25 kgs. |
| e. Fondos tarros de 6 libras cuadrados | k. Fondos tarros de 25 kgs. |
| f. Tarros de 6 libras cuadrados | l. Tarros de 25 kgs. |
| | m. Llaves abrelatas |

Una vez obtenida la producción se incorporarán a stock cada uno de los productos obtenidos a los standards que corresponden a los productos terminados. Al mismo tiempo se cancelarán todas las correspondientes cuentas del costo directo de cada uno de los productos.

Deberá utilizarse una cuenta de Variación de Eficiencia de la Producción por cada uno de los productos, y también en este caso podrán contabilizarse las pérdidas ocurridas y detectadas por control de calidad de los productos obtenidos.

La División frigorífico recibirá las llaves abrelatas y los tarros a los precios del mercado, y dado que tendrá un standard calculado para cada producto, podrá contabilizar las variaciones de precio correspondientes, existiendo una por cada producto recibido de la Sección Fábrica de Latas.

10.— LABORATORIO

Los productos cárnicos que son remitidos al Laboratorio para proceder a los correspondientes controles de calidad, deberán ser considerados como una pérdida derivada de la naturaleza misma de este control. Consideramos que deben contabilizarse separadamente reflejando la naturaleza del quebranto.

11.— VENTAS AL PERSONAL

En la República del Paraguay existe una disposición contractual sindical que obliga a los frigoríficos a proveer a su personal con una cierta cantidad de kgs. de carne diariamente, según sea el núcleo familiar del empleado de la empresa. Se trata de una obligación de venta a precios inferiores a los de plaza, acordada con acuerdo del Gobierno Nacional con el propósito de mantener un nivel adecuado de consumo de la población.

El sistema contable standard aplicable a la situación ha de ser similar al desarrollado en este capítulo. Consideramos conveniente que el resultado obtenido en esta operación se contabilice con independencia del general de la empresa. Esta obligación genera siempre un quebranto para la compañía, y no resulta aconsejable mantener resultado sin identificación del general obtenido.

Incluso es conveniente hacerlo porque los frigoríficos no están sujetos al Impuesto a la Renta, sino a un Impuesto Sustitutivo del mismo, que se aplica sobre la base de la cabeza faenada.

En cambio, el quebranto de la operación de ventas al personal queda encuadrada dentro de las disposiciones del Impuesto a la Renta.

CAPITULO VIII

EL PROBLEMA DE LA VALORIZACION DE MATERIAS PRIMAS EN UN FRIGORIFICO INDUSTRIAL

1.— INTRODUCCION: COSTOS CONJUNTOS Y COSTOS CONEXOS

Ciertas industrias tienen la particularidad de utilizar una misma materia para la obtención de más de un producto final. Se dice que estas empresas tienen costos conjuntos.

Tal es el caso de la industria del petróleo, donde a partir de una sola materia prima se logra una diversidad de productos finales, siendo la nafta y el kerosene los más importantes.

Contablemente el problema consiste en distribuir el valor de la materia prima principal entre los distintos productos finales que se obtienen de los procesos productivos.

Otras industrias obtienen de sus procesos de industrialización productos que luego son utilizados como materia prima de otro proceso industrial distinto. Se los define como costos conexos.

Tal es el caso de un ingenio azucarero que obtenga azúcar a partir de la caña de azúcar. Como residuo de este proceso industrial principal se logra también el "bagazo", que luego puede ser utilizado para la fabricación de maderas prensadas como las denominadas hardboard.

Otro ejemplo son las industrias productoras de gas carbónico, que se obtiene mediante el procesamiento industrial del carbón de coke, procedimiento éste de antigua data, o del fuel-oil, que es un sistema más moderno y permite un mayor rendimiento por la posibilidad de recompresión de los gases de deshecho.

El gas carbónico puede ser vendido como tal, siendo su uso más difundido el de adicionarlo en la elaboración de bebidas gaseosas, pudiendo utilizárselo como materia prima principal en la fabricación de hielo seco.

Supongamos que nos hallamos en presencia de dos empresas, una productora de gas carbónico y otra fabricante de hielo seco. No tendremos problemas serios en materia de costos. Porque para la primera el costo del carbón de coke o del fuel-oil será la base principal integrante del costo del producto final gas carbónico. Y para la segunda, el precio pagado por el gas carbónico será el costo de su materia prima principal, que a su vez integrará el costo de su producto final hielo seco.

Pero, ¿qué pasaría si se tratara de una sola empresa que posee los dos procesos y obtiene gas carbónico en uno de sus departamentos fabriles, que luego vende en el estado en que lo obtuvo a otras empresas, y a su vez lo utiliza para obtener hielo seco, que también vende a terceros, además de utilizarlo en la distribución de helados, que constituye uno de sus regiones de venta?

Cómo se debería calcular el costo del gas carbónico en la fase de industrialización del hielo seco? Qué gastos deberían integrar su costo? Una primer solución podría consistir en asignarle el mismo costo de producción que se obtuvo en el proceso productivo de obtención del gas carbónico.

Otra solución podría ser asignarle un costo equivalente al de su precio de venta a terceros con lo que podría separarse con toda claridad el resultado económico de cada uno de los productos. Esta solución, evidentemente de corte más moderno y positivo, hace necesaria la departamentalización adecuada de toda la empresa.

Es evidente que el sistema de asignación de costos que se adopte dependerá de la decisión de la empresa, que es en definitiva la responsable de su cálculo. Sea como fuere, la solución es siempre convencional y surge del criterio que en cada caso se decida aplicar.

2.— EL CASO ESPECIAL DE LA INDUSTRIA FRIGORIFICA

En nuestra opinión la principal característica de esta actividad, desde el punto de vista de los costos, es la de hallarse incluida entre las industrias de "producción conjunta". Interpretaremos este fenómeno en forma adecuada, señalando que la doctrina sostiene que: *"La característica particular de la producción conjunta es la de permitir producir más de un artículo a través de procesos similares, por lo cual el costo de fabricación debe atribuirse entre tales productos cuando, como es lógico y por razones de costeo de inventario, política de ventas y determinación de resultados, se requiere conocer costos unitarios. Así por ejemplo, la elaboración de dos productos químicos M y R se realiza en un mismo acto productivo a través de los procesos 1, 2 y 3. El costo operativo de los tres procesos debe aplicarse técnica y contablemente a los dos artículos a efectos de conocer sus costos individuales. El problema tiene implicancias técnicas, financieras y de mercado, cada una de las cuales hace sentir su influencia para que una elaboración determinada siga el lineamiento de la producción conjunta. Estas razones técnicas, financieras y de mercado son las que hacen imposible fijar una demarcación exacta en cuanto a la valía de los productos conjuntos, desde el punto de vista del costo unitario, circunstancias por las cuales podremos tener en una misma producción:*

- a. Artículos de igual valor relativo o principales exclusivamente;
- b. Artículos de mayor y menor valor relativo (principales y subproductos, respectivamente).
- c. Además de lo visto en 1 y 2, desechos o "scraps", que reelaborados agregándosele costo de transformación (mano de obra y gastos de fabricación) pueden recuperarse como subproducto y hasta quizás como principal.

Ahora bien, la identificación específica de los artículos surge en el momento en que adquieren su propia fisonomía, en el punto "de separación". En consecuencia el costo es conjunto hasta ese

instante a partir del cual los productos a y b podrán seguir transformándose pero tienen ya su propia cuenta.

Como consecuencia de estos procesos podrán a su vez aparecer nuevamente artículos principales, subproductos, deshechos, etc. y reiniciarse el ciclo". (Giménez, C.M. 1978, pág. 75).

Los costos de los productos cárnicos son conjuntos hasta el momento del faenamiento del animal, que tiene lugar en el Departamento de "Playa matanza". Allí tenemos el punto de separación. A partir de dicho punto cada producto agrega sus propios costos de elaboración.

Asimismo consideramos que la industria frigorífica tiene un producto principal, que es la carne, y una serie de subproductos, o productos secundarios, dado que todos los demás productos no justificarían por sí solos el faenamiento del animal. Por el contrario, es el hecho de pretender elaborar los productos cárnicos, lo que da vida a los diferentes subproductos.

El problema fundamental de la industria frigorífica desde el punto de vista de la asignación de sus costos operativos, es el que técnicamente se denomina "Costo conjunto", por tener la particularidad de utilizar una misma materia para la obtención de más de un producto final.

En ella es necesario asignar el costo del animal faenado, por el que se abona una suma global, a los distintos productos finales que se obtienen del proceso industrial. La misma situación se plantea con la asignación de los costos o gastos directos e indirectos en que se incurre en dicho proceso productivo. Y es lógico que así sea, pues se trata de gastos necesarios accesorios de la materia prima principal, que es el ganado bovino, y que deben seguir por lo tanto su misma suerte.

3.— ENFOQUE TRADICIONAL

El único especialista de costos que ha tratado el caso particular de la industria frigorífica, es Lang, T (pág. 531). Su sistema ha sido adoptado por la generalidad de las empresas de nuestro medio. Desarrollaremos detalladamente sus ideas para luego poder comparar con otras soluciones, incluyendo nuestra propuesta.

Hemos de efectuar el análisis con criterio constructivo, reconociendo en todo momento los méritos de su autor, sobre todo a la luz del momento en que su obra fue editada.

El concepto básico consiste en admitir que se trata de un caso de "Producción principal y subproducto". Considera que la empresa está interesada única y exclusivamente en explotar la industrialización y venta de los productos con contenido cárnico, sea que el frigorífico esté preparado para elaborar productos en conserva o congelados, mientras que los productos secundarios o subproductos se obtienen "necesariamente" del faenamiento, porque no es posible evitarlos. La empresa no tiene más alternativa que producirlos al faenar el animal, sea positivo o negativo el resultado que genere su comercialización.

El procedimiento siguiente es el que se desarrolla en la obra citada.

COSTO DE PRODUCTO PRINCIPAL Y DE LOS SUBPRODUCTOS

1. Costo del material	\$
2. Más: Mano de obra y gastos generales de Fábrica	\$
3. Desembolso total	\$
4. Menos: Valor realizable de los subproductos	\$
5. Saldo: Costos de fábrica del producto principal	\$
6. Más: Gastos de venta y generales	\$
7. Costo de venta del producto principal	\$
8. Más: Interés e Impuestos	\$
9. Costo de "equilibrio" (para los accionistas)	\$
10. Más: Requerimientos para dividendos	\$
11. Costo total, incluidos intereses y dividendos	\$
12. Precio real de venta del producto principal	\$
13. Margen para aumentar el superávit	\$

Debido a la complejidad del proceso productivo y a la extensa variedad de subproductos que se obtienen en la industrialización de carnes, se concede un interés especial a la contabilización de los subproductos.

El esquema contable es como sigue:

Se inicia con la cuenta "Ganado en pie", a la que se debita el costo del ganado en pie adquirido a terceros (si la empresa tuviera estancias de su propiedad la transferencia debería realizarse a los precios del mercado para que cada departamento o división, es decir, la División Frigorífico y la División Estancias tengan sus propios resultados, independientes la una de la otra), incluyendo los gastos de flete, tropeo, merma por disminución de peso, alquiler de corrales, y gastos de mantenimiento del ganado desde el lugar de origen, donde fue adquirido, hasta su puesta en frigorífico.

Esta cuenta se salda acreditándola contra la cuenta "Matanza y Preparación" (también es corriente denominarla "Playa Matanza") en el momento de proceder al faenamiento del animal.

El Departamento de Matanza y Preparación tiene a su cargo la transformación del ganado en carne y subproductos. Abarca todas las operaciones de matanza, preparación y refrigeración, comenzando con la recepción del ganado en los corrales y finalizando con las reses sacrificadas en el carril elevado del sector de refrigerado, con las carnes enfriadas y listas para su traslado, o también al finalizar el proceso de cocido, enlatado, etiquetado y encajonado, para obtener los productos listos para ser enviados al consumo o a la exportación, en forma de carnes conservadas (el tradicional corned beef).

Este departamento no genera resultados, no arrojando ganancia ni pérdida, ya que no efectúa ventas.

Esta cuenta se debita por los siguientes conceptos:

1. Por el costo del "Ganado en pie", acreditando la cuenta de ese nombre;
2. Por todos los gastos incurridos en la matanza, preparación, enfriamiento y/o cocido de las reses sacrificadas y por los valores de entrega de los subproductos a los respectivos departamentos encargados de su procesamiento posterior.

Esta cuenta se acredita por los siguientes conceptos:

1. Costo de fabricación de la carne entregada a los departamentos "Congelados" y "Conserva" calculado para cada lote faenado.
2. Por el valor de mercado de los subproductos entregados a los respectivos departamentos de subproductos.

Esta cuenta debe cancelarse después de contabilizadas las operaciones indicadas, a menos que se opte por utilizar costos tentativos en cuyo caso el saldo significará la diferencia entre el costo tentativo y el costo obtenido según los libros de contabilidad de la empresa, después de la transferencia al Departamento de Carnes Preparadas.

En el Departamento de Subproductos se obtienen los siguientes subproductos:

- * Cueros;
- * Aceite animal;
- * Sebo;
- * Fertilizantes;
- * Huesos;
- * Lenguas;
- * Visceras;
- * Productos menudos (o menudencias);
- * Otros subproductos según las posibilidades de cada frigorífico tales como:
 - * Sangre seca;
 - * Harina de hueso;
 - * Mondongos;
 - * Riñones;
 - * Corazones.

El departamento de Carne Preparada tiene por objeto mostrar el destino de las reses sacrificadas y refrigeradas o cocidas, por venta o traslado. A este departamento se le cargan todos los gastos de embarque y venta.

Esta cuenta se debita por los siguientes conceptos:

1. Por el costo de fábrica de las reses preparadas trasladadas del Departamento de Matanza y Preparación;
2. Por los gastos de carga, embarque y venta de la carne preparada, incluidos los gastos generales de administración.
3. Por los ajustes originados en la diferencia entre los costos tentativos y las cuentas generales;
4. Por los ajustes sobre las ventas en consignación.

Esta cuenta se acredita por los siguientes conceptos:

1. Por las consignaciones a las agencias de ventas;
2. Por las ventas directas;
3. Por los traspasos al Departamento de Cortes;
4. Por las transferencias al refrigerador, para refrigerar o almacenar.
5. Por los ajustes originados en la diferencia entre los costos tentativos y las cuentas generales;

Por los ajustes sobre la ventas en consignación.

Las consignaciones a las agencias de venta son facturadas por el Departamento de Carnes Preparadas, al costo del producto vendido (costo de fábrica más costo de venta) y el ajuste de la ganancia o la pérdida en las ventas se transfiere nuevamente al Departamento de Carnes Preparadas.

Las ventas a clientes se acreditan directamente al Departamento de Carnes Preparadas, al valor de venta.

Los traspasos al Departamento de Cortes, señalado en el punto 3, de los créditos al Departamento de Carne Preparada se efectúan al costo de fábrica y lo mismo ocurre con el Departamento de Refrigeración y Almacenamiento.

Dadas las premisas en que se basa este sistema, la hoja de costos de un lote mostrará lo siguiente:

1. La cantidad total pagada por el ganado en pie;
2. La cantidad de gastos normalmente incurridos en la matanza y en la preparación, así como en la refrigeración, cocido y almacenamiento temporal de la carne preparada. Las cifras de gastos utilizadas se basan en datos históricos, con algún ajuste por nivel de remuneraciones de acuerdo al nivel de producción y otros factores.

Según los casos, en materia de subproductos, se tomará el peso o la medida real y en otros casos se tomarán los pesos o medidas normales, surgidos de experiencias anteriores consideradas normales.

Una vez finalizados todos los cálculos, se determina el valor total de los subproductos, el que es deducido del importe de los gastos globales registrados con anterioridad.

El costo así obtenido se adjudica al producto principal, es decir, la carne preparada.

Por este procedimiento, las ventas de carne preparada, serán las únicas generadoras de resultados positivos o negativos (ganancias o pérdidas). Los subproductos se han consignado a un valor teórico recuperable neto. En realidad, el procedimiento no conduce a la eliminación de todas las ganancias o de todas las pérdidas en los subproductos, *ya que muchos cálculos son aproximados y la experiencia suele ser diferente.*

Por ello, las cuentas de subproductos aportan en realidad alguna ganancia o pérdida adicional al importe de ganancia a pérdida obtenida con el producto principal, que es la carne preparada.

El sistema descrito es de sencilla aplicación y probablemente acorde con la técnica contable de dos décadas atrás.

4.— ENFOQUE MODERNO

En la actualidad, con la utilización de computadores electrónicos, la técnica contable ofrece mayores y mejores posibilidades para el conocimiento detallado de las empresas.

La idea de considerar que el único negocio de los frigoríficos está constituido por la producción y comercialización de carne ha dado paso a un nuevo enfoque. Hay ciertos productos secundarios, como los cueros y extractos de carne cuyo valor comercial es suficientemente importante. Podemos afirmar que actualmente la totalidad de los productos secundarios que se halla en condiciones de producir un frigorífico con tecnología industrial avanzada se aproxima al 25% del total de los ingresos de la empresa en conjunto.

En la obra de Theodore Lang (Ibid) se esboza un principio de solución cuando hace referencia a la utilización de standards. En su momento sus ideas llegaron a señalar la posibilidad de la fijación de standards sobre la base de promedios de ventas logrados en ejercicios anteriores. No llegó a considerar que las condiciones de eficiencia de la planta industrial pudieran no ser normales y que podía transformar a los standards en una herramienta de manejo y control de eficiencia de la planta industrial. Su único propósito fue el de simplificar los registros contables admitiendo la posibilidad práctica de hacer coincidir los standards con la realidad. Su conclusión fue que las cuentas que registran el movimiento de productos secundarios pueden también arrojar un resultado, es decir una ganancia o una pérdida además del resultado que arroje el rubro principal: CARNE

Desde el punto de vista de la dirección de la empresa, no debemos engañarnos en cuanto al significado de los resultados así establecidos. No se trata de una verdadera ganancia o pérdida, sino tan solo de una diferencia entre los valores reales obtenidos y los standards prefijados.

En ningún momento se señala el propósito de analizar las variaciones o diferencias producidas perdiéndose así la oportunidad de determinar algunas de las posibles causas de dichas variaciones, como serían:

- * mayor eficiencia o ineficiencia de la planta industrial con respecto a los resultados esperados en condiciones normales de operación.
- * mayor eficiencia o ineficiencia del departamento de ventas.

Asimismo, no se señala el propósito de independizar las funciones de producción y comercialización, lo que puede lograrse con la utilización de standards.

Además, puede subdividirse el proceso productivo en varias partes componentes y de tal modo pueden hallarse distintos precios de compra de ganado, a saber:

- * kilo vivo (precio del animal en el corral antes de su ingreso al frigorífico).
- * kilo caliente (precio del kilo de carne obtenido de las reses colgadas en el gancho, después de su faenamiento)

- * kilo oreado (precio del kilo caliente después de la merma que sufre durante el período de espera hasta que pueda procederse a la industrialización de la carne)
- * kilo limpio (precio del kilogramo de carne limpia, libre de grasa, nervios, etc., lista para ser sometida a procesos de enfriamiento o para la producción de conservas enlatadas)
- * kilo limpio cocido (precio de la carne limpia ya sometida al proceso de cocimiento para la obtención del tradicional Corned Beef)

En todos estos momentos del proceso productivo es posible fijar standards con el objeto de controlar la eficiencia de la fábrica.

Consideramos más adecuado tratar el problema del costo como un problema de costo conjunto, en el cual cada uno de los productos finales que se obtienen cargan con una parte proporcional del costo del animal, además de los costos que le son propios después del denominado punto de separación.

5.— ENFOQUE PROPUESTO EN ESTE TRABAJO

5.1. Despiece standard

Introduciremos aquí un nuevo concepto, que denominaremos “despiece standard”, entendiendo por tal al conjunto de productos esperados del faenamiento con sus respectivos pesos esperados, que valorizaremos a sus respectivos standards.

Dicho despiece será el conjunto de productos componentes que puede ofrecer un animal, según sean las posibilidades de obtención y recupero para los que el frigorífico haya sido preparado.

Para los fines de nuestra contabilidad de costos, será necesario obtener un detalle de los ingresos esperados por todo concepto, de todos los productos que puede obtener y comercializar la empresa para poder valorizar el que hemos denominado “despiece standard”.

Los productos integrantes del “despiece standard” formarán parte del asiento básico, a partir del cual se desarrollará toda la apertura de cuentas necesaria para darles ingreso y permitir su movimiento en el proceso contable.

Cada uno de los productos incluidos en el despiece standard dará lugar a una cuenta de “Variaciones” que mostrará la diferencia determinada entre el kilaje real logrado, a su respectiva valorización standard y el kilaje standard esperado, valorizado también al mismo standard.

Cuando la empresa se halla en la fase inicial del proceso de implementación de un nuevo sistema de control, según las bases que proponemos, puede adoptarse la decisión de controlar la producción total con exactitud, o bien, debido a su complejidad, puede ser conveniente separar con tablemente el proceso de implementación en dos etapas. En la primera se procede a controlar con exactitud toda la producción relacionada con la carne exclusivamente, dado que la misma representa aproximadamente el 75% del total de los ingresos. Los productos secundarios se registrarán a los valores standards establecidos previamente en el despiece standard, no originando en ese momento variación alguna.

En la segunda etapa se implementaría el control real de todos los productos secundarios en el momento del faenamiento del animal.

Esta decisión suele ser útil en los dos primeros años de utilización del nuevo sistema, hasta tanto la nueva filosofía sea de fácil manejo para quienes deban utilizar la información para tomar decisiones.

Si se desea efectuar el control total, deberán utilizarse cuentas representativas de las variaciones en forma detallada, mientras que si la empresa da prioridad a la carne con respecto a los productos secundarios y en consecuencia no pretende controlar estos últimos, la imputación será efectuada directamente en las cuentas de costos directos.

El débito a estas cuentas se realizará en este segundo caso a los valores standards previamente determinados.

A título ilustrativo, mostramos seguidamente una lista tipo de costos standards.

PRODUCTO	COSTO STD. P/KILO
Rabos congelados	217:920
Extracto de carne	5.598:204
Extracto de huesos	31:872
Mondongos Semicocidos Congelados	264:504
Hígados congelados	30:786
Corazones congelados	471:000
Riñones congelados	254:196
Sesos congelados	272:400
Páncreas congeladas	258:600
Glándulas Suprarrenales congeladas	2.178:600
Lenguas congeladas	560:886
Cueros	173:196
Grasa comestible	105:876
Sebo industrial	97:608
Aceite de patas	1.443:480
Sangre seca	137:496
Harina de carne	91:566
Harina de huesos	17:358
Huesos núcleos	349:488
Huesos industriales	66:210
Cerdas vacunas	714:882
Pezuñas	41:328
Astas	109:818
Hiel concentrada	1.625:802
Tripa fresca	326.880

El kilaje standard total se determina multiplicando el número de cabezas faenadas en el día por el kilaje standard unitario de cada producto, descontando el decomiso.

El costo standard total se determina multiplicando cada uno de los resultados obtenidos por los respectivos costos unitarios.

5.2. Productos finales que se obtienen del faenamiento

El "despiece standard" es propio de cada empresa. Según sean sus propias características, cada compañía determina su propio mercado y, acorde con ello, su propio plan de producción, en función de las inversiones que haya efectuado, vale decir de los bienes de uso que haya adquirido, de los mercados proveedores de que disponga, de los mercados consumidores a los que ofrezca sus productos.

Las alternativas de cambio en la producción y venta son limitadas.

Un frigorífico preparado para producir conservas enlatadas exclusivamente, no tendrá posibilidades inmediatas de elaborar congelados. Previamente deberá efectuar las correspondientes inversiones. Otro tanto ocurrirá si la empresa se dedica a productos congelados, y proyecta producir conservas enlatadas. Si ambos mercados son de su interés, ya antes en algún momento así lo habrá decidido, y por lo tanto habrá definido sus propios alcances y sus propias limitaciones.

Veamos en detalle el caso de un frigorífico que fabrica carne en conserva y cortes congelados, obteniendo de la industrialización del animal un conjunto de productos secundarios que se venden a terceros.

Supongamos un animal tipo que pesa 400 kgs., siendo los productos que se obtienen de su procesamiento industrial los siguientes:

PRODUCTOS

1) PESO EN KGS.

Principales:

Carne en Conserva:

8 cajas de 12 latas c/u. 1ª calidad	32:000
-------------------------------------	--------

Contenido neto de carne 4 kgs. c/u	
------------------------------------	--

5 cajas de 12 latas c/u. 2ª calidad	
-------------------------------------	--

Contenido neto de carne 4 kgs. c/u	20:000
------------------------------------	--------

Carne congelada:

Lomos	5:000
-------	-------

Cuadril	4:000
---------	-------

Bife Angosto	8:000
--------------	-------

Bola de lomo	10:000
--------------	--------

Peceto	3:000
--------	-------

Cuadrada	2:000
----------	-------

Nalga de adentro	9:000
------------------	-------

Nalga de afuera	12:000
-----------------	--------

TOTALES PRODUCTOS PRINCIPALES	105:000
-------------------------------	---------

PRODUCTOS

1) PESO EN KGS.

Productos secundarios:

Extracto de carne	3:500
Extracto de hueso	4:000
Harina de sangre	6:400
Harina de carne	7:500
Huesos industriales	5:300
Harina de Hueso	11:000
Astas	0:800
Hiel	0:450
Pezuñas	0:600
Grasa comestible	18:000
Aceite de patas	0:300
Cerdas	0:500
Sebo	7:000
Cuero	30:000
Hígados	4:200
Sesos	0:600
Lenguas	11:600
Riñones	1:000
Rabos	0:800
Corazones	1:200
Mondongo	5:200
Páncreas	0:300
Glándulas suprarrenales	0:350
TOTALES PRODUCTOS SECUNDARIOS	111:000
TOTALES GENERALES	216:000

Rendimiento neto de carne faenada sobre animal vivo: 54%

O sea $54 \times 400 = 216$ Kgs. de rendimiento de carne caliente o en gancho sobre peso en vivo.

100

CAPITULO IX

EXAMEN DE LAS SOLUCIONES PROPUESTAS

1.— LOS COSTOS TOTALES SE ASIGNAN EXCLUSIVAMENTE A LOS PRODUCTOS DE CARNE

Hemos dicho ya que tradicionalmente se consideraba que el único negocio que interesaba y en consecuencia, el único en condiciones de generar resultados, sean éstos positivos o negativos, era el del producto o productos finales principales, en nuestro caso la carne en conserva y la carne congelada, porque ambos constituyen el producto básico de venta de la empresa, algo así como la misma razón de ser de su existencia.

El monto de ingresos que generan los productos principales constituye un porcentaje elevado dentro del total de las ventas. Como consecuencia de ello, se consideraba que los productos secundarios no arrojaban ni beneficio ni quebranto, sino que absorbían un costo equivalente al ingreso.

Si deseamos mantener ese concepto básico, los costos se deben asignar del siguiente modo. El costo total abonado por el animal se aplica a los productos principales de carne conservada y congelada sobre la base de los kilogramos de carne destinados a cada producto final. Los productos secundarios no absorben ningún costo del animal, pero tampoco generan ingresos, porque los que se obtienen son deducidos del costo asignado al producto principal.

Supongamos que el costo global de un animal es de \$ 216.000.

Hasta la columna 3 hemos considerado solamente los costos de compra del ganado. Supongamos que el procesamiento industrial para la obtención de los productos secundarios arroja un costo global de \$ 63.828,00 y los ingresos que se obtienen por la venta de dichos productos alcanza a \$ 81.828,00. Estos costos e ingresos se compensarán entre sí y la diferencia de \$ 18.000,00 se imputará al costo de los productos principales, reduciendo así el costo del ganado imputado. En esencia, se ha operado una transferencia del beneficio que arrojan los productos secundarios a favor de los productos principales. Ese es el inconveniente de este procedimiento, que en aras de la simplicidad, oculta la verdad de las situaciones.

CUADRO Nº 1

PRODUCTOS	1) KGS. CARNE DESTINADO A CADA PRODUCTO FINAL	2) % RES- PECTO AL TOTAL	3) COSTO ASIG- NADO APLICAN- DO % COLUM- NA 2	4) DEDUCCION BENEFICIOS PRODUCTOS SECUNDA- RIOS	5) COSTOS NETOS RE- SULTANTES
<i>Principales:</i>					
8 cajas de 12 la- tas c/u. 1ª cali- dad. Contenido neto de carne 4 kgs. c/u.	32,000	34.29	74.066,40	6.172,20	67.894,20
5 cajas de 12 la- tas c/u. 2ª cali- dad. Contenido neto de carne 4 kgs. c/u.	20,000	15.24	32.918,40	2.743,20	30.175,20
<i>Carne congelada:</i>					
Lomos	5,000	4.76	10.281,60	856,80	9.424,80
Cuadril	4,000	3.81	8.229,60	685,80	7.543,80
Bife angosto	8,000	7.62	16.459,20	1.371,60	15.087,60
Bola de lomo	10,000	9.52	20.563,20	1.713,60	18.849,60
Peceto	3,000	2.86	6.177,60	514,80	5.662,80
Cuadrada	2,000	1.90	4.104,00	342,00	3.762,00
Nalga de adentro	9,000	8.57	18.511,20	1.542,60	16.968,60
Nalga de afuera	12,000	11.43	24.688,80	2.057,40	22.631,40
TOTALES PRODUCTOS PRINCIPALES	<u>105,000</u>	<u>100 —</u>	<u>216.000,00</u>	<u>18.000,00</u>	<u>198.000,00</u>

2.— DISTRIBUCION DEL COSTO SOBRE LA BASE DEL PESO DE LOS PRODUCTOS OBTENIDOS

La técnica ha permitido desarrollar otras formas de asignación de costos directos, que pasamos a desarrollar:

Una de ellas consiste en considerar que, dado que el precio que se abona por cada animal es uno solo y global y su determinación se realiza sobre la base del peso del animal, se puede imputar dicho costo en función al peso de cada uno de los productos finales componentes.

Supongamos que el costo global de un animal sigue siendo de \$ 216.000.— En este caso el costo se distribuiría como se indica en la columna 3 del Cuadro Nº 2.

CUADRO Nº 2

PRODUCTOS	1) PESO EN KGS. O UNIDADES	2) % RES- PECTO AL TOTAL	3) COSTO ASIGNA- DO APLICANDO % COLUMNA 2
<i>Principales:</i>			
<i>Carne en conserva:</i>			
8 cajas de 12 latas c/u.			
1ª calidad Contenido ne-			
to de carne 4 kgs. c/u.	32,000	14.82	32.011,20
5 cajas de 12 latas c/u.			
2ª calidad. Contenido ne-			
to de carne 4 kgs. c/u	20,000	9.26	20.001,60
<i>Carne congelada:</i>			
Lomos	5,000	2.31	4.989,60
Cuadril	4,000	1.85	3.996,00
Bife angosto	8,000	3.70	7.992,00
Bola de lomo	10,000	4.63	10.000,80
Peceto	3,000	1.39	3.002,40
Cuadrada	2,000	0.93	2.008,80
Nalga de adentro	9,000	4.17	9.007,20
Nalga de afuera	12,000	5.56	12.009,60
TOTALES PRODUCTOS			
PRINCIPALES	105,000	48.62	105.019,20
<i>Productos secundarios:</i>			
Extracto de carne	3,500	1.62	3.499,20
Extracto de hueso	4,400	2.04	4.406,40
Harina de sangre	6,400	2.96	6.393,60
Harina de carne	7,500	3.47	7.495,20
Huesos industriales	5,300	2.45	5.292,00
Harina de huesos	11,000	5.09	10.994,40
Astas	0,800	0.37	799,20
Hiel	0,450	0.21	453,60
Pezuñas	0,600	0.28	604,80
Grasa comestible	18,000	8.33	17.992,80
Aceite de patas	0,300	0.14	302,40
Cerdas	0,500	0.23	496,80
Cebo	7,000	3.24	6.998,40
Cuero			
Hígados			
Sesos			

3.— DISTRIBUCION DE COSTOS DIRECTOS SOBRE LA BASE DE LA DEMANDA INDIVIDUAL DE CADA PRODUCTO

Otra posibilidad es recurrir a los precios de venta que se hallan vigentes en un momento dado en el mercado, y distribuir el costo según la curva de demanda de cada producto.

Supongamos que obtenemos los ingresos que se indican en el cuadro Nº 3 columna 3.

El costo del animal podría asignarse a cada uno de los productos finales en forma proporcional a la porción de ingresos con que cada uno de tales productos finales integra el monto total de ingresos obtenidos. En este caso, los porcentajes de la columna 4 se aplican individualmente a la suma global de \$ 216.000.— abonada por el animal obteniéndose los costos individuales asignados en la columna 5.

CUADRO Nº 3

PRODUCTOS	1) PESO EN KGS. O UNIDADES	2) PRECIO UNITARIO	3) INGRESO TOTAL POR ANIMAL	4) % RESPEC- TO AL TO- TAL DE INGRESOS	5) COSTO ASIGNADO APLICANDO % COL. 3
-----------	----------------------------------	-----------------------	-----------------------------------	---	---

*Principales:**Carne en conserva:*

8 cajas de 12 latas c/u.

1ª calidad Contenido ne-

to de carne 4 kgs. c/u.

32,000

18.000

144.00

32.00

69.120.00

5 cajas de 12 latas c/u.

2ª calidad. Contenido ne-

to de carne 4 kgs. c/u

20,000

14.400

72.000

16.00

34.560,00

Carne congelada:

Lomos

5,000

2.700

13.500

3.00

6.480,00

Cuadril

4,000

2.300

9.200

2.04

4.406,40

Bife angosto

8,000

2.200

17.600

3.91

8.445,60

Bola de lomo

10,000

2.100

21.000

4.67

10.007,00

Peceto

3,000

1.500

15.000

3.25

7.035,00

Cuadrada

2,000

1.000

10.000

2.17

4.634,00

Nalga de adentro

Nalga de afuera

TOTALES PRODUCTOS

PRINCIPALES

Productos secundarios:

Extracto de carne

Extracto de hueso

Harina de sebo

Harina de hueso

Huesos

4.— EMPRESAS QUE ELABORAN CONSERVAS Y CONGELADOS

Hemos introducido el concepto de "Despiece Standard" y lo hemos definido como el conjunto de productos que se obtiene de un animal para su comercialización valorizados según el criterio expuesto en el punto anterior.

De este modo, al tratar la forma de distribución del costo del animal y su imputación a cada uno de los productos finales, nos decidimos en favor del criterio que les asigna una proporción de costo del animal equivalente a la proporción de ingresos que genera cada uno de los productos finales.

Pensemos ahora que nos hallamos en presencia de un frigorífico que faena para obtener productos en conserva y productos congelados, comercializando ambos en los mercados de exportación.

El despiece standard deberá confeccionarlo simulando que sólo produce artículos en conserva. Es la única forma en que podrá luego tomar decisiones de cambio en la mezcla de producción asignando carne a algún producto distinto del previsto en el momento del inicio del período anual de faenamiento. Previamente, habrá decidido el plan de producción sobre la base del presupuesto de ventas. En ese momento, se habrá procedido a calcular los standards respectivos.

Supongamos ahora que en un momento dado, el mercado de productos congelados incrementa su demanda, lo que provoca la consiguiente elevación de precios.

La empresa se encuentra ante dos alternativas, a saber:

- 1.— Continuar produciendo productos en conserva;
- 2.— Disminuir o incluso dejar de producir productos en conserva para dedicar la materia prima "carne" a la producción de artículos congelados.

Al efectuarse los correspondientes cálculos de costos, deberá encarecerse la carne en un monto equivalente al standard de extractos que se obtuvo en el "Despiece Standard".

Es necesario efectuar este ajuste porque los extractos solo pueden producirse cuando se elaboran productos en conserva. Cuando se obtienen productos congelados, se pierde la posibilidad de obtenerlos.

Por tal motivo, es imprescindible recurrir a este ajuste de costos para no incurrir en falsos espejismos.

Si el caso fuera inverso, es decir, si en el momento de efectuar los planes de producción, se decidiera dar preferencia a los productos congelados, el costo asignado a la carne como materia prima para la obtención de los mismos deberá, en caso de tomarse la decisión de modificar los programas de producción y venta para dar preferencia a los productos en conserva, distribuirse el costo de la materia prima carne con destino a productos congelados, entre dos costos: el de la materia prima carne con destino a productos en conserva y el de la materia prima "caldo" para la obtención de los extractos en sus diferentes tipos.

La técnica a emplear para su determinación sigue el mismo criterio de asignación proporcional establecido en el punto 3.

Es muy importante remarcar este concepto. Porque tradicionalmente el pensamiento empresario ha sido diferente. Se consideraba que un frigorífico tenía como único y principal negocio la comercialización de productos cárnicos. Todo lo que se obtenía como ingreso por la comercialización de productos secundarios, entre los que se incluyen los extractos, se consideraban ajenos al negocio en sí, procediéndose del siguiente modo:

1.— Los extractos no tienen costo alguno por la materia prima empleada. Todo el costo es soportado por los productos cárnicos en conserva. En consecuencia, el resultado de la venta de extractos se obtiene por diferencia entre los ingresos logrados y los costos de mano de obra y comercialización, incluyendo la correspondiente proporción de gastos directos. No había costo de materia prima, la que se ocultaba en realidad en un mayor costo de materia prima para los productos en conserva. Se produce una doble distorsión en los resultados: una menor ganancia, o mayor pérdida, en los productos en conserva, y una mayor ganancia, o menor pérdida, en los extractos de carne.

Con el sistema que se propugna en este trabajo cada producto actúa dentro de su propio mercado. No hay subsidios de ningún producto en favor del otro. Y esto es lo importante.

2.— Los extractos tienen un costo equivalente al ingreso que generan. En consecuencia, no originan ni beneficio ni quebranto alguno. Un monto equivalente al ingreso generado por la venta de los extractos de carne es deducido del costo de la carne con destino a los productos en conserva. Con lo que se produce el mismo efecto que el comentado en el punto 1. Los productos en conserva aparecen influenciados por los productos secundarios, en este caso los extractos.

Por ello aconsejamos incorporar el ajuste del costo de la carne con destino a carne congelada por extractos no producidos. Los registros contables depurarán los resultados por línea de productos, o por productos si se contara con un sistema con ese grado de detalle. Y al utilizarse dicha información para la confección de pronósticos se podrá observar claramente el efecto del cambio en la mezcla de producción.

Este problema no existe en los frigoríficos que solamente han sido montados para dedicarse a uno de los tipos de producción: las conservas o los productos congelados. Lógicamente, tampoco tendrán a su favor la opción de alternativas y no podrán jugar en el mercado de productos en conserva o en el mercado de productos congelados según las circunstancias del caso. Su suerte estará siempre atada a las condiciones del mercado en que hayan elegido actuar, y para el que hubieran sido montados.

El no estar diversificados no les permite efectuar una política de péndulo y se hallarán más sometidos a causas extremas, a veces difíciles de solucionar. Como ocurrió por ejemplo en 1974, en que el Mercado Común Europeo decidió el cierre de la importación para la totalidad de los productos congelados. En ese momento, los frigoríficos montados exclusivamente para la producción de carnes congeladas soportaron una crisis profunda, que arrastró a más de uno incluso a la quiebra, lo que dependió exclusivamente de la posición financiera en que se encontraba la industria.

En cambio, los frigoríficos que podían realizar los dos tipos de producción pudieron reorganizar sus planes de producción y volcarse a los productos en conserva. También sufrieron las consecuencias de la situación, porque la oferta se incrementó en los mercados hasta límites superiores a los

de la demanda, lo que originó la caída de los precios. Pero de todos modos, el impacto fue mucho menor.

Lógicamente, los frigoríficos que estaban montados exclusivamente para los productos en conserva fueron los que menos sufrieron, por lo menos hasta que se hizo presente en el mercado la mayor oferta proveniente de los frigoríficos que habían reorganizado su producción volcándose a los productos en conserva.

5.— TRATAMIENTO DE LA MANO DE OBRA

Todas las resoluciones emitidas por la Secretaría de Comercio de nuestro país han respetado, con relación a los costos de mano de obra, un esquema semejante.

Los costos laborales, como se les denomina, debían ser agrupados en el ítem 2, el que a su vez se subdividía en los ítems 2.1 Sueldos y Jornales, y 2.2 Cargas sociales sobre sueldos y jornales.

No surgía de la interpretación de los conceptos señalados una clasificación de los costos de la mano de obra en directos e indirectos, ni existía indicio alguno de su asignación a departamentos o productos determinados.

Consideramos correcto este tratamiento, y además perfectamente compatible con el sistema de registración propuesto en este trabajo, pues es de muy difícil determinación la imputación de la mano de obra clasificada como directa e indirecta.

Ocurre que en la generalidad de las industrias manufactureras el costo es la resultante de la adición de un conjunto de componentes iniciales, a los que puede asignársele, en la mayoría de los casos, los montos de mano de obra incurrida en cada una de las fases del procesamiento.

En la industria frigorífica, dado el problema del costo conjunto ya citado, no resulta posible, en la mayoría de los departamentos, efectuar su asignación a un producto final determinado.

Imaginemos que nos hallamos en el departamento de Congelados. Los operarios están dedicados a separar con sus cuchillos los distintos cortes de carne. En principio, sería posible encomendar a los respectivos supervisores, el control del tiempo insumido para operar cada uno de los cortes congelados. Pero ocurre que los operarios, luego de seleccionar los trozos destinados al proceso de congelamiento o enfriamiento, descartan los restos, cuyo contenido es carne y grasa, para enviarlos al departamento de conservas a fin de ser sometidos al proceso de cocción.

Cómo hacer entonces para asignar la mano de obra que corresponde a los productos en conserva? Qué instrucciones se han de impartir al supervisor encargado de su recopilación a fin de registrar el tiempo destinado a los productos congelados y el tiempo insumido por los productos en conserva?

Resulta en verdad imposible, y no queda otra solución que la de distribuir los costos de mano de obra sobre el total de kilogramos destinados a cada uno de los procesos. La base porcentual po-

dría ser también el valor de venta de los productos finales obtenidos. De un modo u otro, es preciso recurrir a un procedimiento arbitrario de asignación de costos de mano de obra.

Pero aún el tema no queda completamente definido. El problema es aún de mayor profundidad. Supongamos que nos hallamos en el departamento de conservas. Y contamos con el plan de producción de la jornada preparado, como lo hace diariamente por el Departamento de Planeamiento y Control de la Producción.

En dicho plan podemos observar, por ejemplo, que del total de carne a procesar en el día con destino a productos en conserva, una cantidad de kilos se ha de destinar a Corned Beef de primera calidad y otra cantidad de kilos se ha de destinar a la producción de Corned Beef de segunda calidad, que luego ha de comercializarse en distintos mercados compradores.

Podemos entonces crear un sistema de recopilación de los datos reales de mano de obra en función del destino final que ha de darse a la carne a procesar. Más aún, vamos a exagerar la situación suponiendo que cada supervisor es capaz de ver claramente con sus propios ojos cada trozo de carne en proceso y en consecuencia le es posible recopilar la mano de obra incurrida y asignarla a cada producto final.

En un momento dado, se hace presente en el Departamento productivo de Conservas, el personal del Laboratorio cuya función es la de efectuar el control de calidad de la producción en proceso.

Si nos halláramos en un tipo de industria donde el rechazo por parte de Control de calidad significara el regreso del producto a la línea de producción a efectos de su reproceso, podríamos todavía continuar con el procedimiento de asignación de la mano de obra real en función del producto final a obtenerse.

Pero en la industria frigorífica sucede un hecho diferente. El rechazo de una parte de la producción de conservas de primera calidad por no respetar las fórmulas que se han comprometido con el mercado comprador, o no corresponder con las tipificaciones de los organismos nacionales, donde tales tipificaciones existen, no tiene como consecuencia el retorno a la línea de producción. En este caso, se cambia el destino final del producto en cuanto al mercado en que ha de ser vendido. Es decir, el rechazo de un producto en conserva de primera calidad por no cumplir con las especificaciones comprometidas implica asignarle a ese producto la categoría inferior, o sea venderlo como producto en conserva de segunda calidad.

Dada esta circunstancia, qué debemos hacer con los datos recopilados de mano de obra? Cómo reconstruir las planillas que tan cuidadosamente hemos preparado para corregir los datos obtenidos y ajustarlos a los nuevos destinos finales? Cómo saber qué operarios dedicaron su esfuerzo a la producción rechazada y posteriormente cambiada de destino? La respuesta es imposible de obtener. No existe procedimiento alguno, que al mismo tiempo sea razonable, justo y económico que pueda obtener tal redistribución de los costos de mano de obra.

Nuevamente, no queda otra alternativa mejor que la de asignar los costos de mano de obra en forma proporcional, aunque no siempre real, a los productos finales obtenidos.

Por otra parte, la incidencia de los costos de mano de obra, con relación a los costos totales, en la industria frigorífica, es mucho menos significativa que en otro tipo de industria.

Recientemente hemos realizado la siguiente investigación. Confeccionamos las planillas de costos en una empresa frigorífica donde se está llevando a cabo la instalación del sistema de costos directos standard propuesto en este trabajo, asignando la mano de obra, siguiendo estos dos criterios diferentes:

- 1.— Su determinación sobre bases reales, a cargo de los supervisores de cada área donde ello era posible; y donde no lo era, utilizamos el procedimiento de asignarlos en proporción directa con los productos finales obtenidos. Cabe aclarar que del total de mano de obra a imputar, el 56% debió ser distribuido en forma proporcional a los productos finales obtenidos, y el 44% restante pudo ser recopilado sobre bases reales.
- 2.— Distribuir el total de mano de obra en forma directamente proporcional al costo directo de los productos finales obtenidos. Este costo directo estaba representado por el costo del ganado según las normas establecidas en ocasión de valorizar el “despiece standard” más los materiales directos, que son el nitrito, la sal y el azúcar, todos los cuales intervienen en proporciones muy mínimas en cada producto final, y los costos de los envases, según cada tipo de producto. En los productos en conserva, los envases son las latas hechas de hojalata, más las cajas de cartón y las etiquetas. En los productos congelados o enfriados, los envases son de polietileno, más las cajas de cartón y las etiquetas. Cabe aclarar que los envases de polietileno deben ser calculados sobre bases standards porque son en realidad rollos de polietileno que van siendo cortados por una máquina especial que adapta su extensión al trozo de carne a empaquetar.

En esta segunda hipótesis, no se efectuaba ninguna clase de recopilación de datos reales de mano de obra. Los totales surgidos de las nóminas o planillas de pago de remuneraciones más cargas sociales incluidas se distribuían sobre el total de la producción valorizada a los standards de producción final correspondientes.

La experiencia resultó muy interesante, porque las conclusiones fueron las siguientes. Sobre un total de 44 productos finales, había 9, o sea alrededor de un 20% del total, donde los costos finales eran exactamente iguales, sin ninguna diferencia.

Un total de 30 productos finales, o sea alrededor de un 70% del total, arrojaba diferencias leves, no superiores en ningún caso al 3% de los valores finales y por último solamente 5 productos, o sea poco más del 10% arrojó resultados cuyas diferencias de costeo eran realmente significativas.

La conclusión fue importante porque señaló cuáles eran los productos donde el costo de mano de obra era de importancia y permitió centralizar las miras a su adecuado manejo para la fijación de precios y la comercialización de los mismos.

Por último, cabe indicar que los 5 productos con diferencias significativas, cuatro arrojaba mayores costos, y se trata en todos los casos de productos secundarios, de poco volumen. Y solo uno de

ellos, precisamente la conserva de primera calidad, el producto más importante de la empresa, era el beneficiado por la absorción de costos de mano de obra que compensaba los mayores costos de los cuatro productos secundarios.

Pero como el volumen de este producto era realmente importante, la incidencia del menor costo de mano de obra se diluía y carecía de significación. Por ello en nuestro carácter de consultores de la empresa, aconsejamos la adopción del mecanismo de asignación de la mano de obra en función de los costos directos de los productos finales obtenidos, criterio que la Dirección Superior de la empresa compartió, porque arrojaba resultados igualmente válidos para las decisiones a tomar, y además significaba un ahorro real de costos de supervisores para la recopilación de la mano de obra real.

Si se adopta el sistema de aplicación de la mano de obra como aquí se propone, la información necesaria para cumplimentar las disposiciones de la Secretaría de Comercio de la Nación no origina dificultad alguna, porque en dicha documentación los costos laborales surgen de las planillas de remuneraciones a pagar de la empresa y no del sistema de costos que la empresa hubiera o no implementado. Ello facilita en grado sumo la tarea porque toda la empresa debe necesariamente tener en vigencia un sistema de liquidación de sueldos y jornales, mientras que no siempre se cuenta con un sistema de costos adecuado. Aún en los casos en que se contara con él, sería muy difícil, desde el punto de vista nacional, que los sistemas adoptados por empresas diferentes tuvieran bases equivalentes. No olvidemos que cada empresa tiene su propio estilo de conducción, del que surgen diferentes decisiones. Y la utilización de un sistema de costos es privativo de cada una de ellas, según su propia conveniencia o criterio.

De todos modos, justo es reconocer que la adecuación del sistema propuesto en este trabajo a las exigencias de la legislación nacional es completa, además de ser la más económica, y ofrece datos válidos para la toma de decisiones.

6.— DISTRIBUCION DE LOS GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION Y FIJOS EN GENERAL

Dado que estamos desarrollando un sistema de costos directos, no es necesario aplicar los gastos indirectos de fabricación a los productos finales obtenidos. Consideramos que dichos gastos deben ser imputados al mes en que fueron devengados, con cargo a las cuentas de pérdidas, y así debieran volcarse al cuadro Demostrativo de Pérdidas y Ganancias de la empresa, tanto en el balance mensual de situación y resultados que se confeccione internamente con propósitos gerenciales, como en el Balance anual de cierre del ejercicio económico.

En el caso particular de la legislación impositiva argentina, debemos considerar que no es permitido cambiar de un sistema de costos tradicional a un sistema de costos directos, debido a que en el primer año de su implementación, se produce un quebranto mayor al existente con un sistema de costos históricos pues parte de los costos directos habrían sido activados y transferidos al año siguiente como parte integrante del activo.

A menos que la Dirección General Impositiva lo acepte, previa consulta escrita que se le plante.

De todos modos, proponemos, si fuera necesario, que los gastos de fabricación sean cargados directamente a pérdida del mes en que ocurren, para que los estados contables internos mensuales, que se elaboran para fines gerenciales, puedan mostrar por cada producto, las contribuciones marginales individuales, y el aporte que representan para absorber gastos fijos en primer lugar, y, una vez agotados, generar beneficios.

No existen problemas técnicos de ninguna clase para reclasificar los gastos indirectos de fabricación y fijos en general, activando los que sean necesarios a criterio de la Dirección General Impositiva.

Los gastos de fabricación y fijos en general que sean admitidos a juicio de la Dirección más los activados a fin del ejercicio anterior, que se adicionan a los aceptados en el año en curso, pueden ser distribuidos con imputación a cada producto final sobre la base de los ingresos que cada uno generó.

Tampoco existen dificultades para implementar un procedimiento de ajuste que permite compensar los gastos activados a inicio del ejercicio y los no admitidos a fines del mismo, aplicando la siguiente fórmula:

1.— Gastos indirectos de fabricación y fijos en general según sistema gerencial
de costos directos.

2.— Menos: Gastos indirectos de fabricación y fijos en general no admitidos por
la DGI, que se activan y transfieren al ejercicio siguiente

Subtotal

3.— Más: Gastos indirectos de fabricación y fijos en general activados al cierre
del ejercicio económico precedente, que son admitidos por la DGI en el ejercicio en curso.

4.— Gastos indirectos de fabricación y fijos en general que son admitidos como
tales por la DGI para el año en curso

7.— SINTESIS DE LOS CONCEPTOS DESARROLLADOS

En diferentes épocas, se plantearon soluciones de diversa índole. Podemos afirmar que cada sistema implica un camino distinto y es una fiel expresión del momento en que fue desarrollado.

Nosotros entendemos que el "Despiece Standard" es el mejor aporte del trabajo aquí presentado y la distribución de costos sobre la base de la demanda individual de cada producto es la mejor base a utilizar para enfrentar una realidad económica cada día más compleja.

CAPITULO X

ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES Y SU CONTROL CONTABLE

1.— DISTRIBUCION TRADICIONAL DE GASTOS INDIRECTOS

Los métodos de costos históricos o resultantes contenían la premisa básica de distribuir la totalidad de los gastos o costos incurridos en la elaboración industrial sobre la base de la producción obtenida.

El producto o productos finales se convierten de este modo en el eje mismo del cálculo de costos. El corazón del sistema, lo constituye la clasificación de los gastos o costos sobre la base de las líneas de ventas en que opera la empresa.

El esquema inicial es simple. Supongamos el caso de una compañía dedicada a la elaboración de un solo producto, por ejemplo, la fabricación de motores de un solo tipo. Su cuadro de resultados mostrará la clásica cuenta de ventas, a la que se deducirá el costo de la producción vendida, y por diferencia se obtendrá la utilidad bruta de ventas.

Esa cuenta de costo de la producción vendida incluirá la totalidad de los costos o gastos directos e indirectos que se hubieran generado, habiéndose previamente distribuido los gastos indirectos en su totalidad para que puedan integrar el costo total final del producto. Esa absorción de los costos indirectos se realiza siguiendo distintos criterios, siendo los más utilizados los siguientes:

- División por el total de unidades de producto final obtenidas en el proceso productivo.
- División por el total de costos o gastos directos incurridos imputándose al producto final a través de la absorción de tales costos o gastos directos.
- Distribución sobre los salarios abonados y su imputación al producto final mediante la absorción de jornales.
- Distribución sobre las horas-máquinas utilizadas en la producción y su imputación al producto final a través de la absorción de las horas-máquinas de operación.
- Distribución sobre la base de la fuerza motriz insumida. Este procedimiento es de muy difícil aplicación práctica por cuanto para poder imputar correctamente la energía insumida por las máquinas es necesario colocar contadores individuales en cada una de ellas, lo que implica fuertes inversiones que no se justifican generalmente desde el punto de vista del mejoramiento de la información a obtenerse.

Sea cual fuere el procedimiento utilizado para la imputación de los gastos indirectos, subsiste en el fondo el problema de su distribución en función de un volumen de producción dado. Es decir, el paso final del proceso de imputación de los costos indirectos terminaba en su absorción sobre la base de las cantidades producidas.

2.— SOBREABSORCION Y SUBABSORCION DE GASTOS FIJOS Y DE RECESO

Aún cuando la idea de prever, de anticiparse a los acontecimientos futuros flotaba en el ambiente, en el sentido de permitir a los empresarios precalcular sus costos, o dicho de otro modo, presupuestar los costos que insumiría un volumen de producción determinado, surgía como consecuencia que las operaciones eran económicamente convenientes o no según sea que los precios sobrepasaran los costos totales a incurrir o no.

Peró, llevado a la práctica, sucedía que el nivel de producción presupuestado no se alcanzaba en ningún caso en la realidad de los hechos. Por pequeños que fueren los desvíos siempre había producción en exceso o en defecto con relación a los niveles presupuestados. Qué hacer entonces con la masa de gastos fijos que se debía absorber? En primer término surge la idea, lógica por cierto, de redistribuirlos en función de la producción real obtenida, lo que dá lugar a un nuevo cálculo de costos.

Ocurría entonces que si la producción había sido inferior a la prevista, el costo total de la producción realizada aumentaba, pudiendo llegar a demostrarse que las operaciones de ventas planificadas para un volumen superior habían resultado antieconómicas, contrariamente a lo que se había pronosticado con anterioridad.

Pero también podría ocurrir el caso inverso, es decir que la producción real obtenida fuese superior a la prevista. Entonces se redistribuían los costos fijos y el costo total disminuía, con lo que las operaciones de ventas realizadas habrían sido más favorables de lo que se había previsto. Se producía de este modo una sobreabsorción de costos fijos, en el caso que la producción real obtenida fuera superior a la presupuestada. Por el contrario, se daba lugar a una subabsorción de costos o gastos fijos si la producción real obtenida resultaba inferior a la presupuestada, como hemos comentado en el párrafo anterior.

De una u otra forma, esa redistribución real de los gastos o costos indirectos arrojaba un manto de dudas y de sombras sobre la veracidad de los costos precalculados. Era como si no se creyese verdaderamente en los cálculos realizados y seguía dando lugar a que los empresarios se sintieran faltos de apoyo suficiente para mejor guiar sus pasos.

Veamos en un ejemplo práctico la aplicación del procedimiento tradicional de absorción de costos o gastos fijos.

Supongamos una empresa frigorífica cuya época de faena se extiende durante un período de seis meses que van desde mayo a septiembre.

Antes de iniciarse la zafra industrial se presupuestan los gastos fijos del período, que ascien-

den a la suma de \$ 100.000.000.— Al mismo tiempo se totalizan los gastos incurridos en la época de receso, gastos éstos que son tan solo una particularidad de los costos o gastos fijos, y se toma conocimiento del monto de los mismos que resulta ser de \$ 120.000.000.—

Se realizan los ajustes finales al presupuesto de producción y se asume que la producción prevista será de 50.000 toneladas, de donde se obtiene que cada tonelada producida deberá soportar un cargo de \$ 2.000.— en concepto de gastos fijos del período y otro de \$ 2.400.— en concepto de gastos de receso.

Si bien los costos de la época de paro o de receso son una particularidad de los gastos o costos fijos y podrían incluirse en el conjunto, se los ha discriminado en razón de tratarse de costos conocidos, mientras que los del período son presupuestados.

Los casos que pueden presentarse son los siguientes, considerando el aspecto global de los negocios.

- 1) Que la producción real sea *igual* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *igual* al presupuestado.
- 2) Que la producción real sea *igual* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *mayor* al presupuestado.
- 3) Que la producción real sea *igual* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *menor* al presupuestado.
- 4) Que la producción real sea *mayor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *igual* al presupuestado.
- 5) Que la producción real sea *mayor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *mayor* al presupuestado.
- 6) Que la producción real sea *mayor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *menor* al presupuestado.
- 7) Que la producción real sea *menor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *igual* al presupuestado.
- 8) Que la producción real sea *menor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos reales sea *mayor* al presupuestado.
- 9) Que la producción real sea *menor* que la presupuestada, y el monto de los gastos fijos sea *menor* al presupuestado.

Con la relación a los gastos de receso, dado que se trata de un monto conocido, la única variable desconocida resulta ser la producción, por lo que según sea el volumen de la misma, estaremos en presencia de algunos de los casos señalados precedentemente con los números 1, 4, o 7.

Supongamos ahora que al concluir la época de faena se han producido solamente 40.000 toneladas. Los gastos fijos del período ascendieron a \$ 80.000.— La cuota unitaria se ha mantenido en el nivel previsto de \$ 2.000.— por cada tonelada pero ocurre que los gastos de receso no han sido absorbidos por lo que corresponde distribuirlos a razón de \$ 600.— por tonelada para que sean absorbidos en su totalidad. Se había producido una subabsorción de gastos fijos.

Respecto del volumen de producción este ejemplo encuadra en la alternativa Nº 9. El hecho de que las cifras individuales coincidan le asemeja al caso 1, pero solamente porque se trata de un ejemplo muy particular.

Desde el punto de vista de los gastos de receso, el ejemplo encuadra en el caso 7.

Pensemos ahora que la producción alcanzó las 50.000 toneladas previstas y los gastos fijos reales del período ascendieron a \$ 125.000.000.

Este es un ejemplo del caso 2 desde el punto de vista del volumen de la producción y del caso 1 para los gastos de receso. Ahora son los gastos de receso los que aparecen absorbidos totalmente, pero los gastos fijos reales del período deberán redistribuirse y cada tonelada soportará \$ 2.500.— en lugar de los 2.000 \$ que se habían presupuestado. También en este caso se ha producido una subabsorción de gastos fijos. Supongamos ahora que la producción alcanzó a la cifra de 55.000 toneladas y los gastos fijos reales del período ascendieron a \$ 110.000.000.—

En este caso encuadra en el punto 5. Desde el punto de vista del volumen de producción como de los gastos fijos, la cuota individual de absorción de gastos fijos se habrá mantenido. La cuota unitaria es igual por tratarse de un caso especial, pero en cambio deberá disminuirse la absorción de los gastos de receso que de \$ 2.400. por unidad pasará a ser de \$ 2.181,82. Se ha producido una sobreabsorción de gastos fijos.

Por último imaginemos que nuestro frigorífico produce 60.000 toneladas, y que sus gastos o costos fijos del período alcanzaron un total de \$ 114.000.000.

Estamos en presencia de un ejemplo del caso 5 para el volumen de producción y del caso 4 para los gastos de receso.

La cuota de absorción de costos fijos de cada unidad será de \$ 1.900.— y la cuota de gastos de receso descenderá a la suma de \$ 2.000.— por unidad en lugar de \$ 2.400.—

En este supuesto, la sobreabsorción de gastos fijos se produce por los dos conceptos, gastos reales fijos del período y gastos de receso.

En esencia, señalaremos que el caso 1, no da lugar a sobreabsorción ni subabsorción de gastos fijos. Es en realidad el único caso en que se absorbe exactamente la totalidad de los gastos fijos incurridos. Es imposible de lograr en la realidad cotidiana. Los casos 2, 7 y 8 dan lugar a una subabsorción de gastos fijos, mientras que el 3, el 4 y el 6 originan sobreabsorción.

Los casos 5 y 9 dependerán de la variación relativa que existe entre la realidad y el presupuesto. Si el porcentaje de desvío coincide, el caso será similar al 1, si el volumen de la producción creció proporcionalmente más que el monto de gastos fijos, el caso será igual al Nº 3, y en situación contraria, será igual al caso 8.

Un primer intento que se realizó desde el punto de vista empresario con el objeto de evitar estas dificultades y lograr que sus costos se mantuvieran constantes, fue la de crear una reserva, en

realidad oculta, contra las que se acreditaban o debitaban las diferencias originadas entre los gastos fijos reales y los que se habían presupuestado como así también las diferencias de gastos de receso que surgían cuando las unidades de venta presupuestadas eran superiores a la normal. Este mecanismo, lejos de solucionar el problema, lo complica aún más, pues ocurre que se dan como definitivos los costos presupuestados y las diferencias se van ocultando en forma permanente.

Al igual en los casos 2 a 9 señalados anteriormente, sucede que a cuenta de reserva contra la que se imputan las diferencias entre los gastos reales y los presupuestados, nunca queda cancelada. Su saldo no representa ningún valor real, material o tangible, ni tampoco un derecho a favor o en contra de la empresa. No responde por lo tanto a una verdadera reserva, es simplemente una cuenta representativa de una diferencia de gastos incurridos en un período dado, y es por ello que los principios de contabilidad generalmente aceptados exigen que dicho saldo, sea deudor o acreedor, deba ser cancelado a fin del ejercicio antes de proceder al cierre definitivo de los registros contables. Por esta razón es que esta solución es criticable y no puede aplicarse en la práctica, sin correr el riesgo de distorsionar la realidad de los hechos.

La solución técnica práctica se halló con la aplicación de sistema de costeo directo.

3.— EL TRATAMIENTO DE LOS GASTOS FIJOS EN EL SISTEMA DE COSTEO DIRECTO

A fin de superar esta situación engorrosa creada por la imputación de los gastos o costos fijos en relación a distintos volúmenes de producción, la técnica del costeo directo presenta un planteo diferente, que tiene por objeto satisfacer las inquietudes de los empresarios, consistente en no redistribuir los costos o gastos fijos con posterioridad a la ejecución del programa de producción. El procedimiento consiste en mantener constantes los costos precalculados, representados exclusivamente por los costos directos o variables, llevando en forma independiente el control de los costos o gastos fijos sin absorberlos en relación con el volumen de producción presupuestado.

La única posibilidad que existe que los costos totales no varíen en función de los volúmenes de producción es precisamente que estén integrados única y exclusivamente por los gastos o costos variables, directos o proporcionales, como también se los denomina. De esta forma los costos se duplicarán si la producción real se duplica, serán equivalentes a la mitad si la producción real se reduce al 50% de lo previsto, e incluso no se incurrirá en ellos si no hay producción alguna.

Qué hacer entonces con los gastos o costos fijos, en caso de adoptar esta técnica? La respuesta es que se les dará un tratamiento distinto, es decir se los controlará sobre otras premisas diferentes a los de su inclusión en el costo total.

A fin de evitar las frecuentes confusiones creadas alrededor de la denominación de gastos o costos o costos fijos, *en razón de no variar con respecto a distintos volúmenes de producción*, se los denomina gastos de estructura, es decir que se incluyen en este concepto todos aquellos gastos que no guardan relación alguna con la producción.

Aparecen entonces situaciones intermedias que es necesario solucionar en forma práctica. Es el caso de aquellos costos o gastos que la técnica tradicional denominó semifijos o semivARIABLES.

porque en su comportamiento eran fijos en un momento dado y en relación a un volumen dado de producción para luego adquirir características de variable en relación a un volumen diferente de producción y precisamente por haber variado el citado volumen.

Para no confundir los conceptos, se siguen manteniendo estos gastos o costos separadamente de los costos o gastos directos y se les dá *tratamiento de costos o gastos de estructura*.

4.— POSIBILIDADES DE APLICACION:

El esquema que se ha comentado tiene efectividad cuando la proporción de los gastos o costos variables con respecto al total de costos es significativa. Un ejemplo de aplicación de esta técnica la dá la industria de artículos de lencería, pues es una actividad donde la materia prima integra aproximadamente el 80 u 85% del costo total.

El costo de industrialización no es elevado. La mano de obra que requiere es escasa con respecto al volumen de la producción y lo mismo ocurre con otros costos fijos, como por ejemplo las amortizaciones. Las inversiones más importantes están constituidas por las sierras eléctricas que permiten cortar hasta 100 telas al mismo tiempo, pero el monto invertido en dicho activo fijo es relativamente reducido.

En este tipo de industrias, la base del éxito lo constituye la rotación del capital circulante. Los inventarios de materias primas no deben ser elevados, a menos que algún factor temporario interfiera en la actividad y sea conveniente acopiar materias primas en cantidad suficiente para evitar una paralización de la industria.

La duración del proceso productivo es mínima, y lo mismo debe tratar de lograrse en materia de comercialización y cobranzas. Sobre todo cabe remarcar que generalmente se trabaja con coeficientes de rentabilidad bajos, que son precisamente los que exigen una compensación con la rotación del capital para poder lograr un rendimiento razonable.

Otro ejemplo lo constituyen los supermercados. El volumen de mercaderías que manejan es elevado y la inversión en capital de trabajo con respecto al capital total invertido es proporcionalmente muy significativa. De allí que el costo directo, proporcional o variable sea importante con respecto a los costos fijos, semifijos y semivariantes con que se opera. De allí entonces que los gastos de estructura sean significativamente menos importantes.

Como último ejemplo citaremos los frigoríficos en que el costo del ganado, que es la materia prima principal, como también el de otras materias primas de insumo proporcional, pueden significar una parte relativamente muy importante con respecto al total de costos incurridos.

No ocurre lo mismo con otras actividades, como por ejemplo la metalúrgica en que los capitales invertidos en maquinarias son elevados y dan por consecuencia elementos del costo fijo también significativos. A un capital invertido en bienes de uso importante corresponde una depreciación también importante.

El capital en este caso es relativamente menos significativo con respecto al total del capital in-

vertido. El índice de rotación del capital es inferior y en consecuencia para la utilidad del negocio sea interesante la tasa de rentabilidad debe ser más elevada.

Así por ejemplo puede suceder que las fábricas de artículos de lencería tengan una tasa de rentabilidad del 2% para cada ciclo productivo y que la rotación del capital sea equivalente a uno por mes. Eso daría como resultado una tasa de rentabilidad anual del 24%, después de haber efectuado el ajuste por inflación.

En el caso de los supermercados, en los que la comercialización de artículos alimenticios es relativamente muy importante con respecto al total de las ventas, la tasa de beneficio neto quizás no supere el 0,5% por cada ciclo. Pero puede considerarse que la rotación del capital es de una vez por semana lo que daría una tasa de rentabilidad anual del 26%.

En el caso de la industria metalúrgica podríamos suponer que el ciclo de producción-comercialización-cobranzas puede abarcar un periodo de 6 meses, lo que daría una tasa de rotación anual de 2. Es evidente que para que el negocio sea interesante la tasa de rentabilidad debe ser elevada, por ejemplo del 12% cada uno en cuyo caso el beneficio neto anual ascendería al 24%.

De lo antedicho surge la posibilidad de aplicar la fórmula de Dupont, que es la siguiente:

$$\text{Tasa de rentabilidad} = \frac{\text{utilidad neta}}{\text{capital invertido}}$$

la que es equivalente a:

$$\text{Tasa de rentabilidad} = \frac{\text{Utilidad neta} \times \text{Monto de ventas}}{\text{monto de ventas} \times \text{Capital invertido}}$$

En esta ecuación el primer multiplicando equivale a la tasa de rentabilidad sobre el monto de ventas y el 2º es el coeficiente de rotación del capital.

Esta fórmula tantas veces utilizada en la teoría para analizar aspectos de economía de los negocios, nos puede ser de suma utilidad para darnos una idea de las posibilidades de aplicación de técnicas de costo directo standard en una empresa.

Cuando el índice de rentabilidad sobre el capital invertido es reducido y el coeficiente de rotación del capital es elevado, significará que la masa de costos directos, variables o proporcionales que maneja la empresa es significativamente importante con respecto al total de costos operativos. Será el primer indicio de que la aplicación de esta técnica tendrá buenos resultados.

5.— CONTABILIDAD POR CENTROS DE RESPONSABILIDAD

El punto de vista clásico o tradicional de los sistemas de costos consistía en considerar a la empresa como a un todo global que generaba resultados en el conjunto. Podemos afirmar que era un enfoque centralizador, pues la información que creaba era manejada sola y exclusivamente por la Dirección Superior. A ella le correspondía fijar las metas a alcanzar, a ella le estaba reservada la toma de decisiones en todo sentido, así como también la evaluación de los resultados obtenidos y la fijación de los nuevos objetivos.

La contabilidad por centros de responsabilidad tiene por objeto hacer descender en la pirámide de las jerarquías esas funciones detentadas por la Dirección Superior. Es decir que los principios de administración de negocios dejan de ser patrimonio exclusivo de la autoridad máxima de la empresa; con la nueva óptica se pretende que cada jefe de departamento se transforme en un verdadero gerente de la actividad que desarrolla su propio departamento.

Y eso es precisamente lo positivo. Porque cada jefe de departamento actúa como si su área de actividad fuera una empresa independiente. Así por ejemplo, el departamento "bobinado" de una fábrica de motores funcionará como si fuera una empresa que adquiere o compra motores sin bobinar y vende motores bobinados.

Claro que este artificio hará que en lugar de la cuenta "Costo de Compra" se utilicen cuentas con la denominación "Transferencia de Departamento (anterior)" y en vez de la cuenta "Ventas" se utilice la cuenta "Transferencias a Departamento (posterior)".

Supongamos un frigorífico que se dedica a la carne en conserva y posee un departamento "Latería" que fabrica los envases con que va a ser comercializada la carne. No es imprescindible que el frigorífico disponga de dicha latería. Bien pudo haberse organizado la empresa sin dicho departamento y adquirir las latas en plaza a otro productor.

También puede suceder que otros frigoríficos compren de éste los envases que necesitan para envasar su producción. En este caso, el departamento "Latería" funcionará claramente como un ente independiente y bien pudiera entregar las latas al frigorífico propio de la empresa al mismo precio que la entrega a terceros.

Si se ordena la contabilidad en forma adecuada, el jefe del departamento Latería se transformará en una especie de director de su área. Considerará los gastos fijos, examinará los gastos o costos directos, fijará los precios de venta (o de transferencia a otros departamentos), examinará sus resultados, y tomará decisiones para mantener o rectificar el rumbo.

Otro ejemplo podría ser el de un departamento de procesamiento de datos, que puede imaginar que toda la información que produce y brinda se factura a quien la recibe como si se tratara de un tercero.

Por supuesto, nunca las políticas de cada departamento podrían contraponerse a las fijadas por la Dirección Superior del establecimiento. Todo deberá funcionar en un conjunto armónico.

Pero al actuar cada uno en su sector y contabilizarse los costos incurridos en forma independiente se logran mejores análisis que permiten mejores condiciones operativas en los niveles superior e intermedio, y, por lógica consecuencia, en toda la empresa.

El apoyo que todo jefe departamental necesitará para poder obrar será la información, la que deberá ser brindada por el departamento de Administración. Las posibilidades son así mejores pues los mandos de todos los niveles hablarán el mismo idioma. También permitirá que el manejo de la empresa sea más concreto y objetivo, y por lo tanto más adecuado a la realidad en que se opera.

Los centros de responsabilidad deben crearse básicamente con individuos que puedan tomar decisiones y ejercer un control sobre los gastos que se originen en su sector. Ellos serán quienes fijen las metas, dispongan la ejecución, reciban la información, evalúen los resultados y fijen nuevos cursos de acción.

Los sectores a cargo de jefes que no pueden tomar decisiones se denominan "centros de acumulación de gastos" y no "centros de responsabilidad".

6.— EL ORGANIGRAMA COMO BASE DEL ORDENAMIENTO POR AREAS DE RESPONSABILIDAD

Previo a la confección del plan de cuentas, debe procederse a la revisión del organigrama de la empresa (o a confeccionarlo si no se lo hubiera hecho anteriormente) a fin de definir con claridad los límites de las áreas de responsabilidad de cada funcionario.

La confección, utilización, revisión y ajuste de los organigramas deben constituir una función permanente a cargo del departamento de Organización y Métodos en su calidad de órgano asesor de la Dirección Superior de la Empresa.

La práctica hace que involuntariamente las funciones definidas y delimitadas cuidadosamente vayan sufriendo modificaciones continuas, como consecuencia del proceso dinámico de cambio que tiene lugar en las organizaciones humanas.

Es entonces por medio del organigrama que se deberán definir las responsabilidades delegadas, las que permitirán el ejercicio de la autoridad a cada funcionario.

Podría suceder que una misma función se hallara en manos de dos jefes distintos o también que se deban agrupar dos funciones distintas en una misma persona por razones de utilidad práctica.

Tomemos por ejemplo el caso de una planta frigorífica. El animal faenado en un día determinado debe necesariamente reposar durante un período de 1 o 2 días según los casos, antes de poder ser industrializado. Ello hará que se disponga de un departamento que se denominará "Playa matanza" adonde se procede al faenamiento, y otro que podría denominarse "Cámara de Espera" o "Cámara de Oreo", donde reposan las reses faenadas.

Aparentemente estamos en presencia de dos departamentos perfectamente individualizados, cada uno con sus funciones específicas, que incluso pueden hallarse bajo la jefatura y control de dos funcionarios diferentes.

Pero puede suceder que los operarios que llevan las reses faenadas desde la sección Playa Matanza hasta la Cámara de Espera sean los mismos. En este caso resultaría muy complejo crear un mecanismo de imputación de las horas trabajadas por cada operario en cada una de las secciones, ya que no se trata de una tarea continua desarrollada en una sección para después cortarla y pasar a la otra sección, caso éste en el cual es factible crear un sistema de registro, sino un caso en el que el pasaje de una sección a la otra es continuo, ya que se efectúa con cada res (o media res) transportada. Es conveniente en un caso semejante considerar las dos acciones en conjunto, co-

mo un todo, y contabilizar todos los costos incurridos asignándolos a un solo centro de responsabilidad que denominaremos "Playa Matanza y Cámara de espera".

Lógicamente, la consecuencia de este planteo será la designación de un solo responsable para las dos secciones. De otro modo, resultaría difícil y hasta tal vez imposible, exigir explicaciones cuando se produzcan los desvíos entre los standards prefijados y los valores incurridos dada la duplicidad de mandos y de autoridad que se produciría.

7.— EL PROCESO DE IMPLEMENTACION DE UN SISTEMA DE COSTOS STANDARD

Para que una empresa pueda tomar una decisión correcta con el objeto de introducir en su producción técnicas modernas de administración y dirección, es preciso planificar en forma adecuada la creación, análisis, diseño e implementación de los nuevos sistemas.

Este proceso debe tener en cuenta dos aspectos básicos, fundamentales y definitorios en cuanto al éxito o fracaso que se espera lograr en el intento de dotar a la empresa de herramientas actualizadas. Estos dos factores son la técnica y el capital humano.

8.— RESEÑA DE LOS ASPECTOS TECNICOS

Esta fase implica conocer y dominar el mecanismo de planificación y control del proyecto que se ha de encarar y que abarca las siguientes etapas:

- Subdivisión del conjunto en diferentes segmentos o pasos que posibiliten la puesta en marcha del nuevo sistema.
- Determinación de la correlación o secuencia de los pasos determinados previamente.
- Asignación de tiempos en ejecución a cada uno de los segmentos del proyecto.

El propósito consiste en aplicar la técnica del "camino crítico" al proceso, lo que permitirá lograr su puesta en marcha en el menor tiempo posible, a la vez que pone en manos del director del proyecto la herramienta necesaria para proceder a su seguimiento. Podrá actuar así como lo hace un ejecutivo de cualquier otra área, pues será él quien fijará las metas a obtener, quien pondrá en ejecución cada uno de los pasos o segmentos en que se divide el proyecto, quien controlará el desarrollo de cada una de las operaciones, así como el conjunto de las mismas, quien evaluará las tareas ejecutadas, y tomará las decisiones adecuadas para mantener o rectificar el desarrollo del proceso.

La puesta en marcha del nuevo sistema puede ser global o escalonada. Ello dependerá de la situación particular que presente la empresa en un momento dado, así como de la concepción misma del sistema.

Supongamos que se trata de una fábrica de artículos de lencería, en que existe una época de receso o de menor actividad. Ese deberá ser el momento elegido para introducir el cambio. Consideremos otro caso en que el nuevo sistema ha sido encarado por una empresa azucarera donde existe una época netamente industrial como es la zafra azucarera y otra época de receso o paro completo donde las únicas actividades son el desarme de las maquinarias y su posterior reparación para

ponerlas nuevamente a punto de operación en la próxima zafra azucarera, y la adquisición de nuevas maquinarias, su recepción, instalación y preparación para mejorar los procesos productivos a partir de la próxima zafra. Será precisamente el período de receso el óptimo o ideal para llevar adelante la puesta en marcha del nuevo sistema.

En otro tipo de empresas, de actividad continua, como podría ser la elaboración de quesos, o la elaboración de artículos alimenticios, o su comercialización, como podría ser un supermercado, o la explotación de pozos petrolíferos o las fundiciones de hierro o acero, será preciso elegir en forma racional el mejor momento para que la implementación del nuevo sistema se lleve a cabo con el menor esfuerzo posible.

En estos casos, suele ser conveniente encarar el período o fase de implementación en forma escalonada, que siempre habrá de crear menores dificultades que una puesta en marcha global.

También será necesario efectuar el nuevo procesamiento en forma paralela al que se efectuaba con anterioridad a fin de permitir a la Dirección Superior recibir la nueva información sin dejar de recibir la anterior hasta que se haya logrado la depuración total del nuevo sistema y no existan dudas acerca de su correcto funcionamiento, como tampoco se dude de la eficacia de los resultados obtenidos. Al mismo tiempo, será necesario contar con el convencimiento de que todos aquellos que reciben la información han aprendido a manejarse con ella.

Otro factor que ha de incidir en la decisión de implementación será la determinación de si la contabilidad de costos standard que se quiere implementar será contable o extra-contable.

La doctrina está dividida en cuanto a si la contabilidad de costos debe integrar la contabilidad general de toda compañía o puede constituir un sistema independiente.

El argumento a favor de los sostenedores de la primera posición consiste en afirmar que la organización contable debe constituir un solo conjunto armonizado que si bien puede y debe dar lugar a sub-sistemas, estos no constituyen sino ramas dependientes del sistema central. Costos sería uno de los sub-sistemas admitidos.

Los defensores de la posición que entiende que la contabilidad de costos puede manejarse con independencia de la contabilidad general sostienen que la celeridad es el primer principio que debe respetar la contabilidad de costos. Puede ocurrir, y así sucede en la realidad, que la contabilidad general cierra sus datos algunos días después del fin de cada mes, y ello suponiendo que se trata de empresas con contadurías bien organizadas. Pero ello hace a la determinación de la rentabilidad final del establecimiento, incluso después de la determinación de los impuestos que gravan la actividad objeto de la compañía.

En cambio, la contabilidad de costos es la herramienta más importante en manos de la Dirección Superior de la empresa para su conducción, al mismo tiempo que sus datos son la base para el planeamiento y control de la actividad fabril, en primer lugar, y de las actividades comerciales y financieras, en segundo término.

La frecuencia de sus datos debe ser, si es posible, diaria, y ello es en realidad posible desde que los computadores se utilizan en tareas administrativas.

Hay también autores que dejan de lado la certeza en el campo de la contabilidad de costos, señalando que será suficiente y cumplirá con su misión específica la contabilidad de costos, si le es posible ofrecer datos aproximados aunque no totalmente exactos, a condición de que la información se vaya elaborando casi al mismo tiempo en que se producen los hechos.

9.— EL ELEMENTO HUMANO EN LAS EMPRESAS

Suele ser el aspecto menos considerado, y sin embargo, la correcta decisión en cuanto a la selección de los individuos que han de operar los nuevos sistemas es tanto o más importante que la misma técnica a aplicar.

En efecto, imaginemos por un instante una empresa, cualquiera sea su actividad, durante las horas de descanso.

Tendremos frente a nuestros ojos un conjunto de elementos físicos constituidos por edificios, maquinarias, herramientas, instalaciones y otros elementos integrantes de los bienes de uso. Serán elementos inmóviles, fijos, sin vida. Y así es en realidad. Solamente el ser humano puede ponerlos en funcionamiento. Por ello es que debemos considerarlo con mayor atención.

Quienes tienen experiencia en la instalación de nuevos sistemas de información saben que pueden fracasar si no cuentan con el apoyo de los individuos que habrán de manejarlos.

A fin de permitir el mejoramiento de las posibilidades de éxito en el desarrollo del proceso de implementación de nuevos sistemas, deberán tenerse en cuenta los tres pilares en que se asienta toda buena política de dirección de personal, a saber:

- Información
- Formación
- Motivación

Desde el momento mismo en que se concibe la idea del cambio se debe informar en forma adecuada a los distintos niveles de la escala jerárquica de la empresa acerca de cuáles son los objetivos que se persiguen, qué es lo que se pretende lograr, cuál ha de ser la futura estructura del establecimiento.

Ello permitirá a cada uno de los integrantes de la organización formarse una idea de la evolución que se está encarando, y pronto cada uno se preguntará a sí mismo cuál ha de ser su propio futuro dentro del nuevo esquema.

Algunos reaccionarán en forma negativa, derivada del temor de quedar excluidos o ser reemplazados por alguna otra persona que ya ocupe algún puesto en la organización o pueda llegar a incorporarse.

Otros pensarán que ha llegado el momento en que podrán demostrar alguna habilidad hasta entonces oculta, para así escalar posiciones en el cuadro de organización de la empresa. Es decir, verán que puede surgirles una oportunidad que no deberían dejar pasar, que por el contrario sería conveniente aprovechar.

Por último también habrá quienes reaccionan con tal indiferencia, que ni siquiera piensen en las posibilidades de un cambio personal, y consideren que de uno u otro modo su situación individual no habrá de modificarse, o no pensarán que ello podría ocurrir, y decidan, voluntaria o tácitamente, mantenerse ajenos al proceso de cambio.

El Director del proyecto de implementación deberá saber advertir estas reacciones en los individuos en sucesivas reuniones generales y confrontaciones individuales, y de la evaluación de los resultados, deberá extraer sus propias conclusiones acerca del personal con que podrá contar, del que podrá valerse, como también de lo contrario.

Concluida esta etapa y seleccionados los individuos con que se habrá de trabajar, se procederá a integrarlos al equipo técnico que tiene a su cargo el desarrollo e implementación del cambio propuesto. Aquí comienza la segunda etapa que consiste en la formación del individuo, es decir, orientar su educación para que le sea posible en un futuro cercano, manejar las herramientas de administración que habrán de crearse.

Se organizarán cursos a los que cada uno asistirá según la función futura para la que ha sido seleccionado. También podrán realizarse cursos conjuntos, cuando el tema así lo exija o por lo menos cuando lo permita, que podrá tener lugar en institutos educacionales, o también, según las circunstancias, llevar a cabo dentro mismo de la empresa.

Por último, la motivación consiste en crear las condiciones necesarias para que todos y cada uno de los integrantes de la organización trabajen con entusiasmo y optimismo en las tareas que a cada uno se le hayan asignado.

De este modo, se eliminarán las reacciones contrarias al desarrollo de los nuevos sistemas propuestos y se podrá contar con la eficaz colaboración del personal de la empresa.

10.— EL DIAGRAMA DE FLECHAS

El método crítico exige la determinación de tiempos por cada uno los segmentos o tareas en que se puede subdividir todo el proceso de desarrollo e implementación del cambio administrativo propuesto.

Ello no es siempre posible realizarlo. Por tal motivo cuando las circunstancias lo hagan necesario, se puede utilizar el denominado diagrama de flechas, que es básicamente el mismo mecanismo con la diferencia que no determina tiempos de ejecución y se apoya esencialmente en la diagramación secuencial de las distintas operaciones integrantes del proceso.

Veamos en un ejemplo práctico cómo se confecciona dicho diagrama.

En primer lugar será necesario listar en forma ordenada todas las fases o segmentos del proceso de implementación. Consideremos que se trata de una empresa frigorífica que industrializa un producto principal y otros secundarios conexos.

- 1.— Creación del Comité del Proyecto.
- 2.— Programación de reuniones informativas con el personal.
- 3.— Creación del Departamento de Costos.
- 4.— Departamentalización de la empresa.
- 5.— Elección del sistema de costos a utilizar (standard directo, standard total).
- 6.— Selección de las bases de absorción de gastos.
- 7.— Diseño del procedimiento de compras locales.
- 8.— Diseño del procedimiento de importaciones del exterior.
- 9.— Diseño del procedimiento de recepción de bienes.
- 10.— Diseño del procedimiento de recepción de servicios solicitados a terceros.
- 11.— Definición de la política de valorización de los insumos.
- 12.— Diseño del procedimiento de manejo de los almacenes.
- 13.— Diseño del procedimiento de consumo de materiales.
- 14.— Definición de las materias primas de insumo proporcional al producto final.
- 15.— Determinación de qué otros insumos además de las materias primas serán consideradas de insumo proporcional al producto final.
- 16.— Diseño del procedimiento de almacenamiento de productos terminados.
- 17.— Diseño del procedimiento de envío de productos terminados a clientes.
- 18.— Diseño del procedimiento de devoluciones de productos terminados por parte de los clientes.
- 19.— Definición de la mano de obra directa o proporcional al producto final.
- 20.— Determinación de la mano de obra considerada indirecta.
- 21.— Diseño del procedimiento de recopilación de datos necesarios para el posterior procedimiento de la mano de obra.
- 22.— Definición de los costos de venta que se considerarán directos o proporcionales al producto final.
- 23.— Codificación de materias primas y materiales.
- 24.— Codificación de los productos terminados.
- 25.— Confección de las recetas standards de productos que comercializa la empresa.
- 28.— Definición de centros de responsabilidad.
- 29.— Definición de "centros de acumulación de gastos".
- 30.— Definición sobre las políticas de confección de presupuestos.
- 31.— Definición sobre los procesamientos de control de presupuestos.
- 32.— Definición sobre la periodicidad de confección y control presupuestario.
- 33.— Definición acerca de la política de toma de inventarios físicos.
- 34.— Determinación del procedimiento de valorización de los inventarios físicos.
- 35.— Diseño de las hojas de costeo standard.
- 36.— Diseño del procedimiento de contabilización (altas, bajas y transferencias departamentales) de bienes de uso.
- 37.— Definición de la política de amortización de bienes de uso.

- 38.— Definición de las bases de imputación de costos indirectos.
- 39.— Definición de las bases de imputación de gastos de la época de receso.
- 40.— Diseño del procedimiento de realización de órdenes de trabajo.
- 41.— Determinación de tiempos de mano de obra directa.
- 42.— Definición de los procedimientos de imputación de costos especiales.
- 43.— Diseño del procedimiento para transferencias entre departamentos de la producción en proceso.
- 44.— Diseño del procedimiento para la contabilización de la producción secundaria.
- 45.— Diseño de procedimiento de contabilización de la producción defectuosa y los rezagos.
- 46.— Diseño del procedimiento de liquidación de remuneraciones al personal.
- 47.— Diseño del procedimiento de imputación de la mano de obra al producto final.
- 48.— Diseño del procedimiento de imputación de la mano de obra indirecta.
- 49.— Apertura de los registros de stocks de materias primas y materiales.
- 50.— Apertura de los registros de bienes de uso.
- 51.— Confección del plan de cuentas.
- 52.— Definición de la metodología contable a utilizar.
- 53.— Confección del manual de contabilidad.
- 54.— Definición de la política de fijación y cambio de standards.
- 55.— Definición del paquete de informes a presentar a la Dirección Superior.
- 56.— Definición de la información a presentar a los jefes departamentales de los respectivos centros de responsabilidad.
- 57.— Diseño del procedimiento para el procesamiento y entrega de la información procesada.
- 58.— Metodología para el análisis de los desvíos con relación a los standards fijados.
- 59.— Metodología para la fijación de objetivos a lograr en cada período.
- 60.— Creación de un mecanismo que permita reimputar los gastos no proporcionales con el propósito de pasar de costeo por absorción a costeo directo o viceversa.
- 61.— Análisis de la documentación de apoyo de los asientos.
- 62.— Diseño de formularios para la recopilación de información.
- 63.— Investigación acerca de si se genera o no la información necesaria al nuevo sistema.
- 64.— Metodología de análisis de desvíos con relación a los presupuestos.
- 65.— Determinación del plan de cierre de las operaciones de un período.
- 66.— Confección del manual de costos.
- 67.— Toma del primer inventario físico.
- 68.— Procesamiento de la información del último año transcurrido sobre la base del nuevo sistema, de ser posible.
- 69.— Procedimiento en paralelo del primer período siguiente a la implementación del nuevo sistema.
- 70.— Examen de los resultados obtenidos.
- 71.— Revisión de los costos standards fijados.
- 72.— Determinación de las bases para la fijación de precios de venta.
- 73.— Determinación de las bases para el análisis marginal.
- 74.— Confección del primer presupuesto con el nuevo sistema.

- 75.— Confección del plan de utilidades.
- 76.— Análisis por parte de la Dirección Superior del plan de utilidades.
- 77.— Ajuste del plan de utilidades tomando en consideración las modificaciones señaladas por la Dirección Superior.
- 78.— Comunicación a cada responsable acerca de los objetivos a lograr por su departamento.
- 79.— Reclasificación del balance de cierre según las bases del nuevo plan de cuentas.
- 80.— Comunicación a todos los sectores de los ajustes finales al nuevo sistema.
- 81.— Apertura de los nuevos registros de stocks de materias primas y materiales.
- 82.— Apertura de los nuevos registros de mano de obra.
- 83.— Apertura de los nuevos registros de bienes de uso.
- 84.— Apertura de los nuevos libros de contabilidad central.
- 85.— Finalización de los cursos de capacitación.
- 86.— Evaluación general del desarrollo del proceso de creación e implementación.
- 87.— Ajustes finales.
- 88.— Puesta en marcha.

Sobre las bases de las tareas así desarrolladas se confecciona el diagrama de flechas con el propósito de fijar el orden de las tareas a encarar.

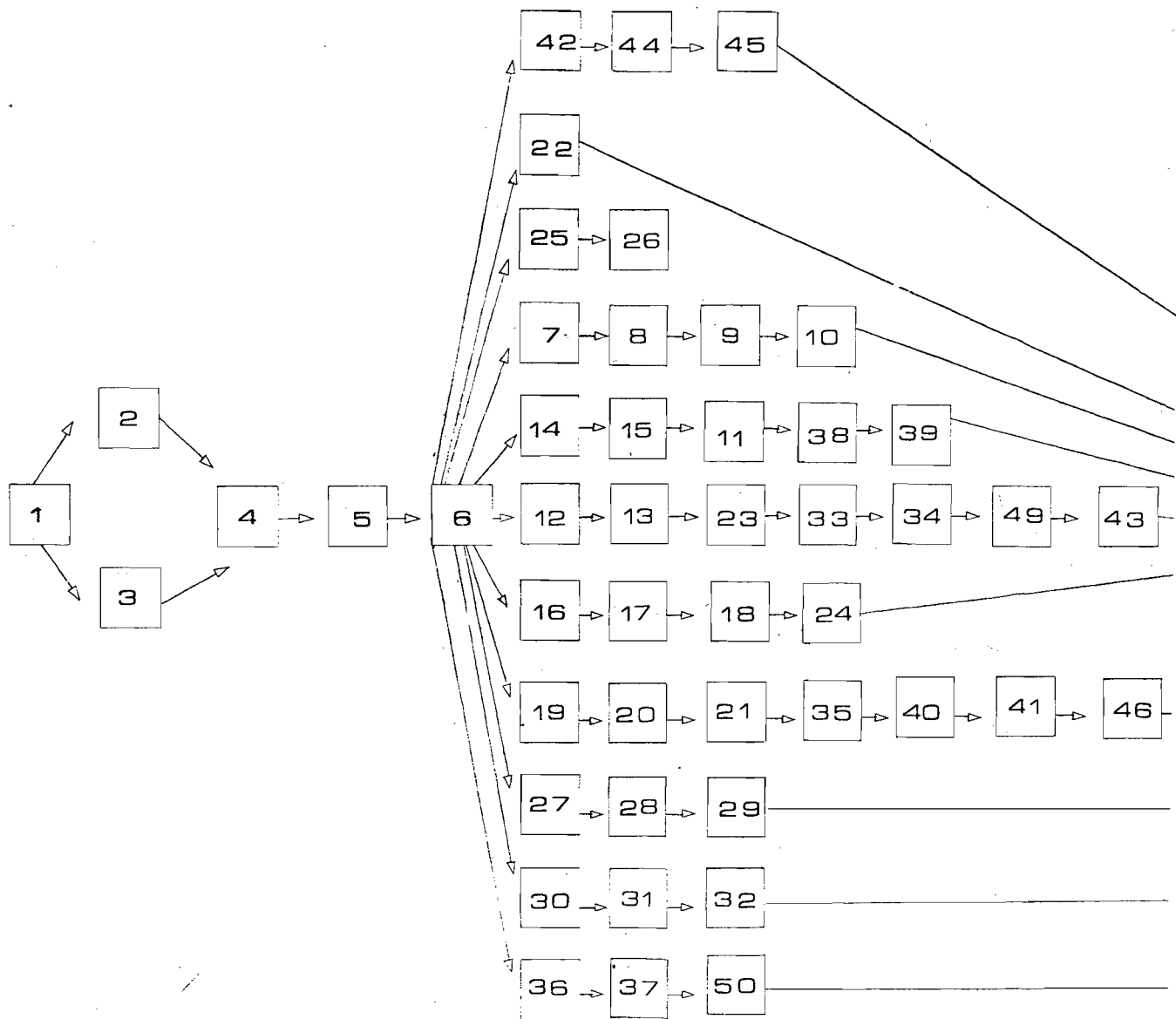
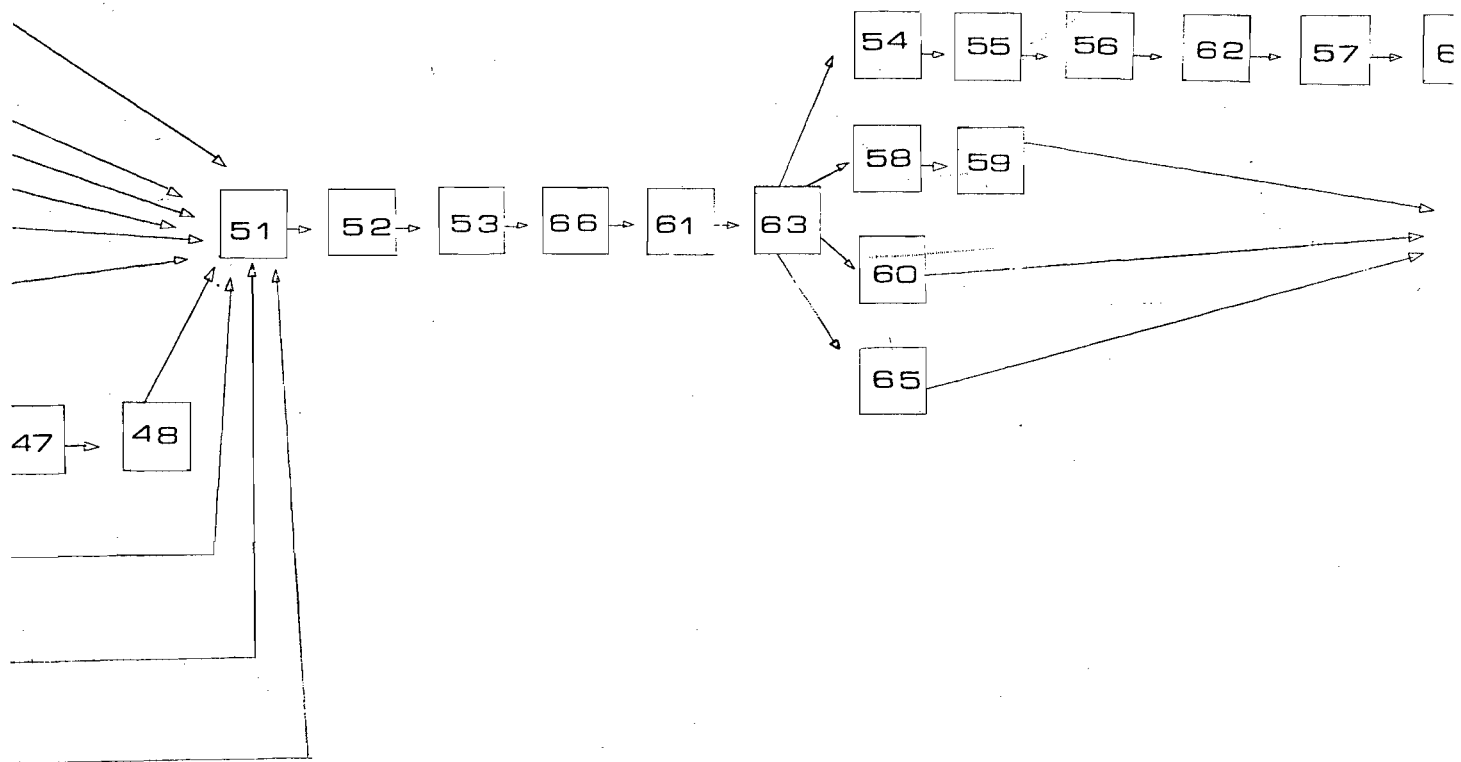
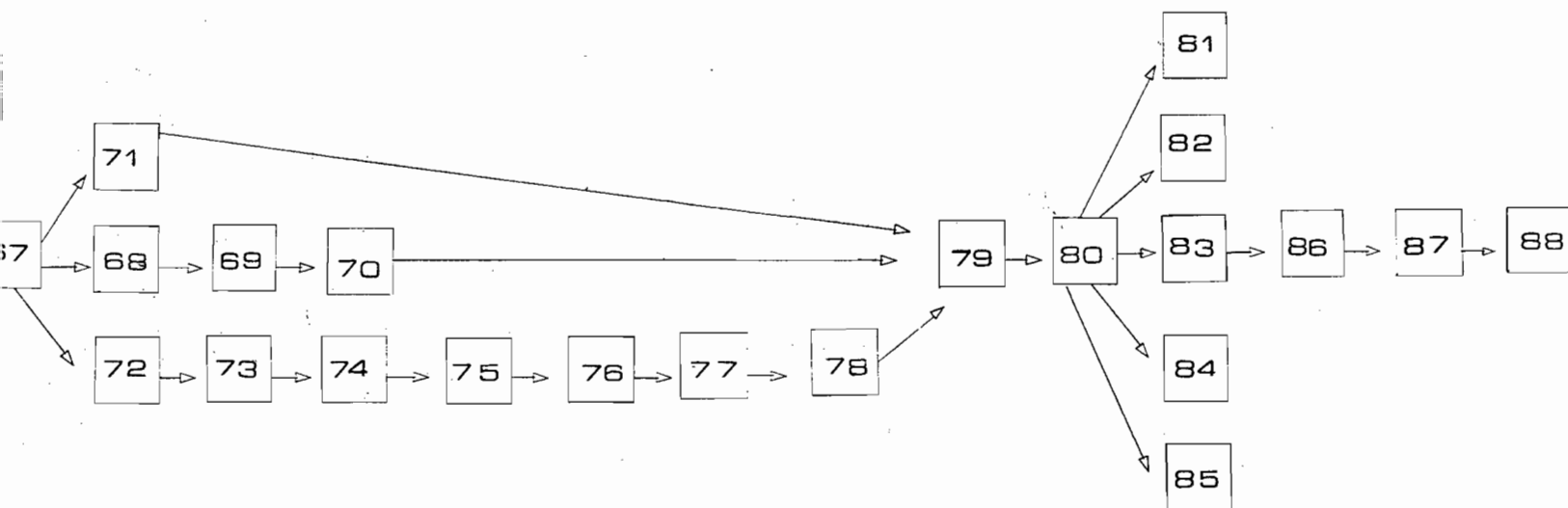


DIAGRAMA DE FLECHAS
PROCESO DE IMPLEMENTACION DE UN SIST
DE COSTOS DIRECTOS STAND



MA COMPUTERIZADO

RDS



CAPITULO XI

CONCLUSIONES

Nos habíamos propuesto, al comienzo de nuestro trabajo, analizar las condiciones internas y externas que caracterizan la actividad económica de las empresas frigoríficas, con el objetivo de desarrollar una nueva técnica contable que superara las limitaciones de las que se hallan en uso, para así poner en manos de la Dirección Superior de dichas empresas, nuevas posibilidades de manejo y control de sus negocios.

Las conclusiones obtenidas son las siguientes:

1.— EL "DESPIECE STANDARD" Y SUS POSIBILIDADES CREATIVAS

Hemos visto que las características intrínsecas de la actividad que nos ocupa, la definen claramente como una "*industria de costos conjuntos*" pues en una sola operación —el faenamiento— se obtienen tanto los productos principales, que son los de contenido cárnico, como los secundarios, que son los que no contienen carne.

Resulta claro interpretar e término "despiece". Un animal ingresa a la "Playa Matanza" vivo, entero, y se lo despieza en sus partes componentes. Los productos que allí se obtienen responden a ciertas características de peso y cantidad que son mensurables.

En condiciones operativas normales, es posible determinar standards de cantidades y pesos, que luego podrán utilizarse como patrones de medida para determinar el nivel de eficiencia de este sector operativo. La fijación de estos standards permite otorgar a cada producto un punto de partida para su control posterior.

La fijación de estos standards permite otorgar a cada producto un punto de partida para su control posterior.

Los valores del "despiece standard" corresponden a los productos que se obtienen del faenamiento de un "animal tipo" definido para la Dirección Superior de la empresa.

Nosotros proponemos que se acepte dicha identificación para todos los productos cárnicos y los subproductos porque los productos secundarios representan alrededor del 25% del total de los ingresos, y consideramos necesario su manejo y control en forma individual.

Seguir considerando que una empresa frigorífica solamente se dedica a productos cárnicos, y

por ello considerar que los ingresos que generan los productos secundarios igualan a sus costos, significa oscurecer el panorama gerencial.

La información que llega a la Dirección Superior no tiene valor suficiente, porque no se muestra en ella lo que ocurre con los productos secundarios. Un alto grado de eficiencia operativa en la obtención de los mismos en el proceso de faenamiento de la "Playa Matanza" se presentará como un menor costo en la obtención de los productos principales con contenido cárnico.

A la inversa, un frigorífico con baja eficiencia operativa en el sector de "Playa Matanza" será mostrado informativamente con un costo elevado de producción para los productos cárnicos.

Asimismo, las modificaciones en la demanda de los productos que comercializa la empresa, tampoco se mostrarán con claridad.

Supongamos que se produce un alza en el precio de algún producto secundario porque se ha descubierto que con él se puede superar alguna enfermedad incurable. La consecuencia, con la técnica hasta ahora utilizada, será una reducción en el costo de la carne, pero nunca se reconocerán los "méritos" del producto que ha incrementado los ingresos de la empresa.

No es justo que algunos productos subsidien a otros, cualesquiera sean éstos, porque ello implica desconocer la realidad y tomar decisiones erróneas.

Las empresas que no conocen cuáles son los productos que generan beneficios o que provocan pérdidas se engañan a sí mismas.

Un ejemplo de ello lo tenemos cuando una empresa se dedica a la producción de conservas y de congelados y asigna el mismo valor a la carne destinada a cada uno de estos productos.

El producto subsidiado en este caso es el extracto de carne, pues se considera que no tiene costo alguno, dado que se trata de un producto "no cárnico". Como el costo de las conservas enlatadas se obtiene en el Departamento de cocina, entonces se considera que el "caldo" que luego ha de utilizarse para la elaboración de extractos no tiene costo alguno por materia prima.

No debe ser así. Lo correcto es asignarle un valor a la carne con destino a conservas y otro mayor a la carne con destino a congelados. La diferencia corresponderá a un ajuste por extracto no producido.

O, a la inversa, si los cálculos predeterminados fueron efectuados para los productos congelados, entonces si se cambia el destino de dicha producción, debe separarse en dos su costo de carne: uno asignable a la carne con destino a conserva y otro con destino al extracto de carne.

En nuestra experiencia profesional, hemos visto empresas de primer nivel, que al examinar la producción de conservas enlatadas y productos congelados, elegían erróneamente las conservas, porque "tenían el beneficio de los extractos, considerados como un regalo".

Lo que es imposible. Nosotros intentábamos demostrarles que razonando de ese modo llegarían a decidir que la empresa debería producir solamente extractos, desechando todos los demás pro-

ductos, porque en ese región su utilidad era máxima, con el sistema de costos que tenían en práctica.

De ahí que nos propongamos ofrecer una técnica que supere este inconveniente.

2.— VALORACION DE LOS PRODUCTOS OBTENIDOS DEL "DESPICE STANDARD"

Habiendo aceptado que los productos, tanto principales como secundarios, tengan sus propios valores, para que podamos determinar para cada uno de ellos su propio mercado, nos queda por elegir cuál ha de ser la base de asignación de costos.

Hemos analizado dos posibilidades:

1.— La de su distribución en función del peso específico de cada producto, que hemos descartado luego porque no hallamos correlación entre los pesos de los productos y sus correspondientes valores de venta.

Productos de mucho volumen y peso, como serían los huesos, soportarían un alto porcentaje de costo sin tener ninguna posibilidad de absorberlo por vía del ingreso.

Pensemos que el contenido de carne que se obtiene al faenar un animal, una vez eliminadas las menudencias y el cuero, oscila alrededor del 52% de su peso y al finalizar el proceso de despostada la carne limpia que se obtiene luego de su separación de los huesos, es aproximadamente un 55% del peso de la carne oreada.

Podemos observar claramente la falta de relación directa entre el peso de los productos y el costo asignado.

2.— La de su distribución en función de los ingresos que el propio mercado genera.

Nos hemos inclinado por esta segunda solución porque es la que permitirá tener puntos de partida similares para los diferentes productos. Las contribuciones marginales serán proporcionalmente equivalentes.

A partir de allí cada producto cargará con sus propios costos de industrialización y comercialización y comenzará la diferenciación.

3.— VENTAJAS QUE SE OBTIENEN CON LA APLICACION DEL "DESPICE STANDARD"

Con el despiece standard se logran los siguientes objetivos:

- a) Que todos los productos que elabora la empresa tengan un costo propio expresado en dinero.
- b) Que cada producto, a partir del punto de separación que tiene lugar en la Playa Matanza, adicione sus propios costos de elaboración y de comercialización.
- c) Que cada producto tenga su propio mercado, que se maneje en forma separada e independiente.
- d) Que los resultados obtenidos sean comparables porque las bases utilizadas para su determinación fueron homogéneas.

4.— COMPARACION ENTRE EL SISTEMA TRADICIONAL Y NUESTRA PROPUESTA

4.1. ASIGNACION DEL COSTO DE MATERIA PRIMA "GANADO"

Sintetizaremos ambos pensamientos. El procedimiento tradicional sigue los siguientes pasos:

- a) Los costos totales incurridos en la operación de faenamiento se asignan a una cuenta denominada "carne".
- b) Los ingresos reales obtenidos por la venta de todos los productos secundarios se cancelan disminuyendo el costo de la cuenta "carne".
- c) El costo neto resultante se divide por el kilaje de carne obtenido para así determinar el costo unitario de cada Kg. de carne.
- d) Cada producto final absorbe el costo de carne en función del contenido de esta materia prima.
- e) Los costos de envases y otros gastos menores directos se asignan en base al destino real que tienen en el producto final.
- f) Los únicos rubros generadores de resultados son los productos de contenido cárnico.

El sistema que proponemos consiste en considerar los siguientes pasos:

- a) Predeterminar al comienzo de cada período anual el faenamiento de un animal tipo por sexo. Ej. animales machos de 400 kgs. de peso vivo y animales hembras de 320 kgs. de peso vivo.
- b) Predeterminar la mezcla de animales que han de faenarse. Ej: 80% de animales machos y 20% de animales hembra, para poder predeterminar valores para un "animal tipo mezcla macho/hembra".
- c) Predeterminar los productos standards que han de obtenerse del faenamiento de un volumen dado de animales mezcla.
- d) Predeterminar los ingresos standars que podrán obtenerse de la venta de los productos que se obtengan.
- e) Convertir los ingresos obtenidos individualmente por cada producto en porcentajes con respecto al total de ingresos presupuestados.
- f) Predeterminar los costos de compra de cada animal macho, de cada animal hembra y de cada animal mezcla macho/hembra.
- g) Aplicar los porcentajes obtenidos en e) a los costos logrados en f).

De esta forma se habrá logrado el "despiece standard" y la asignación de costos en función de la demanda individual de cada producto, y con ello una nueva y mejor distribución de los costos incurridos en materia prima.

4.2. MANO DE OBRA

El sistema tradicional sigue los siguientes lineamientos:

- a) Se recopilan los datos asignándolos al producto final cuando ello resulta posible. Ej. los salarios de Playa Matanza se cargan al costo de la carne, los salarios de cocina se absorben según la producción de conservas obtenida, los salarios de congelados se distribuyen en función de la producción de congelados.

- b) Los que no se pueden asignar en forma directa se distribuyen sobre los kilos obtenidos de carne.

Nuestra propuesta consiste en respetar los principios del costeo directo, siendo necesario entonces:

- a) Departamentalizar la empresa en todos sus sectores, sean productivos o no.
- b) Presupuestar la dotación de personal tanto estable como temporaria, que sea necesaria para poder ejecutar el plan de producción y comercialización que surge de las decisiones tomadas en el punto 4.1.
- c) Asignar costos de mano de obra a la dotación de personal determinada en el punto precedente.
- d) Controlar el costo de mano de obra comparando los valores reales contra los presupuestados, analizando los desvíos, sean positivos o negativos, *con total independencia de la producción obtenida.*

4.3. COSTOS FIJOS O INDIRECTOS Y COSTOS VARIABLES O PROPORCIONALES

En toda industria, se definen los costos como variables o fijos, según mantengan o no una relación proporcional con los productos finales que se obtienen.

Se dice que si no hay producción no hay costos variables. Por contraposición, son costos fijos todos aquellos que debe enfrentar la empresa cuando no produce.

En la industria frigorífica, los costos variables están representados por el animal que se faena y los ingredientes necesarios para su industrialización, como son la sal, el nitrito, el azúcar y los envases necesarios para su presentación comercial.

Los costos fijos son de dos tipos, según se indica:

- a) Costos fijos propiamente dichos, que son los incurridos durante la época de faena.
- b) Costos del período de receso, que son los de mantenimiento, conservación y puesta a punto en que se incurre, cuando se prepara la planta industrial para la próxima época de faena. Tradicionalmente, este tipo de costos se asignaba a los productos finales en función del contenido de carne que hubieran absorbido.

Se determinaba la "cuota de costo fijo" que debía absorber cada animal faenado dividiendo el total de gastos reales del período de receso más el total de gastos fijos estimados del período de faena por el total de animales que se proyectaba faenar en el período. Como era totalmente imposible faenar exactamente el número de cabezas que se había presupuestado, se originaba una sobreabsorción de gastos fijos, si se faenaban más animales que los previstos, o una subabsorción de costos fijos en caso contrario.

Ello originaba a su vez ajustes a los resultados que habían sido utilizados para la toma de decisiones, con lo que en muchas ocasiones resultaban deficitarias operaciones que se creía habían resultado ventajosas, como también sucedía lo contrario.

En nuestra propuesta, se procede de modo similar a la mano de obra, es decir:

- a) Se presupuestan los gastos fijos y de recaso en que se ha de incurrir en el ejercicio.
- b) Se los distribuye por departamento.
- c) Se imputan al mes en que se producen con total independencia de la producción obtenida.
- d) Se los controla comparando los valores reales contra los presupuestados.

De este modo, las decisiones se toman siempre sobre datos reales y son inamovibles en cualquier momento en que se las analice.

5.— ANALISIS DE LA EFICIENCIA DE LOS SECTORES INDUSTRIALES

Podemos encarar nuestro examen clasificando los desvíos o variaciones que se originan en este tipo de industrias en desvíos aplicables a toda industria y desvíos propios de esta actividad. Así tendremos:

5.1. DESVIOS COMUNES A TODA INDUSTRIA

- a) Variación de *cantidad* de materia prima procesada. Equivale a la diferencia de kilogramos “en gancho” adquiridos a terceros proveedores o provenientes de estancias propias que surge de la comparación entre el despiece standard multiplicado por la cantidad real de animales faenados y la cantidad real de producción obtenida.
- b) Variación de *precio* de materia prima adquirida. Equivale a la diferencia existente entre los precios a que fue calculado el ganado tipo que sirvió de base al despiece standard y los efectivamente abonados a terceros o reconocidos a las estancias propias.
- c) Variaciones de *rendimiento* de la mano de obra directa: Equivale a las diferencias existentes entre el volumen de producción esperado de una mano de obra determinada y el efectivamente logrado en el proceso de elaboración.
- d) Variaciones de *costo* de la mano de obra: Equivale a la diferencia existente entre el importe realmente abonado por la mano de obra utilizada y el monto que se calculó en el presupuesto respectivo.
- e) Variaciones de *volumen* en los gastos de fabricación: Equivale a la diferencia existente entre los servicios que se presupuestó habrían de necesitarse y los realmente incurridos en el proceso productivo.
- f) Variaciones de *precio* en los gastos de fabricación: Equivale a los efectivamente abonados en la realidad que transcurre y los valores incluidos en el presupuesto del ejercicio considerado.

O sea que por cada uno de los tres ítems integrantes del costo total podremos determinar una variación de cantidad: incisos a), c), y e) y otra de precio: incisos b), d), y f).

5.2. VARIACIONES PROPIAS DE LA INDUSTRIA FRIGORIFICA

- a) Variación de Rendimiento “Caliente o en gancho sobre vivo”.

La forma más justa de pago de la hacienda adquirida es la que corresponde a la forma “en gancho”, pues se abona un precio dado por cada kg. de carne obtenido cuando el animal faenado descansa en el carril.

La variación se origina cuando la operación de compra es concertada "en vivo", es decir que se liquida a un monto fijo en pesos por cada animal.

Por comparación con la forma de liquidación "en gancho" se obtendrá la variación, que podrá beneficiar al frigorífico o al proveedor de hacienda, según el caso, y sirve para medir la gestión del Departamento compra de hacienda.

b) *Variación de merma*

Es la que se origina en las cámaras de oreo. Equivale a la diferencia entre la merma calculada e incluida en el standard y la realmente ocurrida. Una merma mayor a la prevista encarece la carne, y una merma menor disminuye su costo.

Sirve para medir la eficiencia del Departamento de oreo.

c) *Variación de rendimiento Limpio sobre Caliente*

Deriva de la comparación entre resultados reales obtenidos y los calculados previamente e incluidos en el standard para el Departamento "Despostada".

Un rendimiento superior al esperado disminuye el valor de la carne limpia, y un rendimiento menor lo acrecienta.

Se utiliza para medir la eficiencia del Departamento "Despostada", que es aquél en que se subdividen las reses en sus partes componentes. Corresponde a la primera parte del proceso industrial a que es sometida la carne.

d) *Variación de rendimiento Cocido sobre Limpio*

Surge de la comparación entre los resultados reales obtenidos y los calculados previamente e incluidos en el standard en el Departamento de cocina utilizándose para medir su grado de eficiencia.

Un rendimiento superior al esperado disminuye el valor de la carne cocida, y un rendimiento menor lo acrecienta.

e) *Característica común a las variaciones especiales*

Las transferencias interdepartamentales se realizan siempre a los valores standards, de modo tal que el ingreso a cada uno de los departamentos se realiza exactamente a los valores pre-fijados.

Es la salida de la producción de cada Departamento lo que origina la variación.

6. EL SISTEMA PROPUESTO Y LA INTERVENCION ESTATAL

Toda empresa debe tener la posibilidad de satisfacer los requerimientos de las autoridades de gobierno en cuanto a información se refiera.

Desde el punto de vista del control de precios, en la época en que ello sea requisito, el sistema propuesto en esta obra permitirá sin ningún tipo de dificultades proporcionar la información requerida.

Más aún, entendemos que debiera exigirse a nivel nacional la utilización del sistema de costos standards directo para la totalidad de la industria frigorífica.

Con una realidad en la que cada empresa ejecute su propia técnica contable, no es posible obtener resultados homogéneos y menos aún resultados positivos de su aplicación.

La implantación del sistema de Costos Standards directos es la mejor solución hallada dadas sus posibilidades de aplicación.

Desde el punto de vista fiscal, nuestro sistema permite adaptarse a las necesidades de la Dirección General Impositiva porque es posible crear un subprograma de reasignación de costos indirectos.

A nivel nacional, somos defensores de los costos uniformes. Entendemos que el sistema que proponemos es la solución más adecuada para lograr que las empresas frigoríficas ofrezcan información comparable, y se puedan afrontar con todo éxito situaciones referidas a:

- * comparación de precios internos del país
- * aumentos internos en el precio de los productos cárnicos de consumo masivo
- * comparación de precios en los mercados internacionales

Es necesario crear bases homogéneas de comparación, y no será posible lograrlo si los frigoríficos aplican técnicas diferentes para lograr su información, además de entregar datos que en nada representan la realidad vigente.

El Estado, con el propósito de controlar o supervisar para sus fines propios el conjunto de empresas que se dedican a la industria frigorífica, debería definir a su vez un "animal tipo" a nivel nacional.

El "despiece" de este animal tipo le permitiría determinar standards de producción que, al ser aplicados a la industria en su conjunto, le permitirían fijar mejor los objetivos de su propia política, a la vez que posibilitaría a las empresas a referir sus sistemas informativos a un solo animal tipo, y por comparación con él, podrían determinar de grado de eficiencia de sus respectivas plantas industriales.

BIBLIOGRAFIA

- 1.— Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas — “Guía para trabajos de tesis y de investigación” — Edición preliminar — Departamento de Biblioteca — Departamento de Doctorado. Buenos Aires, 1978
- 2.— De Bono, Edward — “Vías para el pensar práctico” Buenos Aires, Editorial Paidós, 1ª edición, 1975
- 3.— De Bono, Edward — “Curso de 5 días sobre el pensar” Buenos Aires, Editorial La Isla S.R.L., 1969
- 4.— Vázquez, Juan Carlos — “Tratado de Costos” Editorial Aguilar S.A. de Ediciones, 1978
- 5.— Mayhéw, Wayne E. — Cost accounting manual for meat packers, 1961
- 6.— Punturo, José F. — Costos y Precios: Apertura de investigación y desarrollo en el largo plazo. Editorial La Técnica Impresora S.A., 1975
- 7.— Resoluciones de la Secretaría de Estado de Comercio del Ministerio de Economía de la Nación
- 8.— Lang, Theodore — “Manual del Contador de Costos” México, Unión Tipográfica Editorial Hispano América, 1966
- 9.— Giménez, Carlos M. — Costos predeterminados Estimados y Standards. Editorial El Coloquio, 1976
- 10.— Giménez, Carlos M. — Costos por procesos—un nuevo enfoque empresario. Editorial El Coloquio, 2ª edición, 1978
- 11.— Wright, Wilmer — “Costos directos Standards”. Editora El Ateneo, Buenos Aires, Argentina, 1969
- 12.— Woolsey, Samuel M. “Técnicas de Costeo Directo” Editora Técnica S.A., 1968
- 13.— Gómez Bravo, Oscar — Contabilidad de Costos — Técnica y Control — Editado en Multigráficas — Medellín — Colombia — Primera edición, 1972
- 14.— Beyer, Robert — Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control. Ediciones Contabilidad Moderna, 1968