

**XXXI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

"LA CAPACIDAD, SU GESTION, COSTOS Y LA ECONOMIA."

Autor

Reinaldo José Zamero (socio activo)

Tucumán, setiembre de 2008

INDICE

Indice	1
Resumen	2
Introducción	3
La capacidad y la Economía	3
Indicadores económicos	5
La disciplina Costos y la capacidad	8
La capacidad, la Gestión y la información	9
Caso práctico de aplicación	12
El tipo de proceso productivo	16
Conclusiones	21
Bibliografía	22

LA CAPACIDAD, SU GESTIÓN, COSTOS Y LA ECONOMÍA

RESUMEN

El concepto de capacidad está fuertemente arraigado en la disciplina Costos, sólo los modelos más simples pueden no reconocer de manera directa o indirecta la incidencia del mismo en sus elaboraciones; pero, cuando la economía no opera con la plena ocupación de los factores de la producción es necesario, en ocasiones, reconocer la incidencia de ese fenómeno en la información gerencial.

La Economía como ciencia que estudia el problema de la escasez, a efectuado definiciones, modelos y teorías que intentan interpretar el concepto de capacidad, las cuales, al nivel de la empresa en particular, son de difícil o nula aplicación.

Le corresponde a los especialistas de costos y a los analistas de gestión, inmersos en la problemática de la economía de la empresa, realizar las adecuaciones necesarias para que esos conceptos de la teoría económica se adecuen y adapten a las organizaciones y se vuelvan operativos y funcionales.

En ese sentido, se reconocen como factores de influencia para esa adecuación: el tipo de proceso productivo que se lleva adelante, el mercado en el que actúa y el perfil gerencial de su management, entre los condicionantes más importantes. Ellos, deben bajar y traducir esas realizaciones teóricas y macros, poniéndolas en consonancia con la realidad productiva del ente, su cultura organizacional y de gestión y el sistema económico en el que está inmerso.

La capacidad es una creación del empresario y como tal, se constituye en un recurso que los responsables deben gestionar, razón por la cual se debe medir, analizar y controlar y, en consecuencia, se debe proveer de información adecuada para medir el desempeño de los responsables de su utilización. Se plantea el interrogante acerca de precisar cuál es la forma que debe tener la información para que sea útil a los efectos de la asignación de responsabilidad y su control, en atención a que existen diferentes posiciones doctrinarias.

El trabajo pretende demostrar que los postulados doctrinarios son válidos en tanto se adecuen al tipo de mercado o economía en que compite la empresa y a la forma en que el empresario interpreta el negocio; pero, en algunos casos particulares es necesario ponerlos en consonancia, también, con la estrategia competitiva o el ciclo de vida de los productos, por citar ejemplos que escapan a las generalizaciones.

De las elaboraciones efectuadas, se pone a consideración una forma o modelo híbrido que recepciona los postulados y las bondades de las posturas doctrinarias y permite reflejar la situación de la empresa considerando los condicionantes antes mencionados.

Se concluye, entre otras, diciendo que no existirá una sola forma adecuada de presentar la información relacionada con la capacidad, como así tampoco, existirá una única manera de medir el aprovechamiento de la misma; todas ellas serán válidas en la medida en que sean fruto de una interpretación razonable de la realidad económica y social del ente y adecuen sus resultados a los objetivos que se persiguen con su determinación.

De manera incidental, se trata el tema de las empresas cuya capacidad máxima es un límite para su crecimiento, operan "puertas adentro"; en comparación con otras, en las cuales la capacidad es un núcleo a partir del cual el crecimiento se da "puertas afuera". En la oportunidad, se ha profundizando el análisis y destacado las particularidades de estas últimas, por entender que son las menos consideradas en la doctrina y se han presentado modelos de exposición de los resultados que mejoran los tradicionales.

INTRODUCCIÓN

El concepto de capacidad está fuertemente arraigado en nuestra disciplina. Solo los modelos más simples o las determinaciones más sencillas, pueden no reconocer de manera directa o indirecta la incidencia de la capacidad en sus elaboraciones.

Aún cuando nos referimos al costeo absorbente puro, advertimos que en apariencia el mismo no identifica el uso de la capacidad como un factor de influencia, pero esa posible omisión se debe a que consideraba la plena utilización de los recursos, o sea, operando al máximo nivel de actividad posible. El sistema económico en el cual se daba este modelo de costeo, suponía una demanda creciente e insatisfecha con relación a la oferta.

Quizás sin evidenciarlo directamente, el análisis marginal también considera la capacidad como un elemento constitutivo, toda vez que los costos fijos se determinan hasta el límite en que los mismos sufren cambios o alteraciones debido a cambios en las estructuras productivas, o sea, hasta que se generan modificaciones en la capacidad de producción.

Con el advenimiento de economías o de coyunturas económicas que suponen no operar con la plena ocupación de los factores, se produce, en ocasiones, la necesidad de reconocer la incidencia de ese fenómeno en la información generada, principalmente para la toma de decisiones.

La economía como ciencia que estudia el problema de la escasez, a efectuado definiciones, modelos y teorías que intentan interpretar el concepto de capacidad, las cuales, al nivel de la empresa en particular, son de difícil o nula aplicación.

Le corresponde a nuestra disciplina "Costos", a sus especialistas y a los analistas de gestión, inmersos en la problemática de la economía de la empresa, realizar las adecuaciones necesarias para que los conceptos de la teoría económica sean posibles de ser utilizados en las organizaciones, para que se vuelvan operativos, funcionales.

En tal sentido, es dable entender, que los conceptos vertidos por la economía, requieren de una adecuada adaptación a la empresa que se trate, la cual estará influenciada por el tipo de proceso productivo que lleve adelante, por el mercado en el que actúa y por el perfil gerencial de su management, entre los condicionantes más importantes.

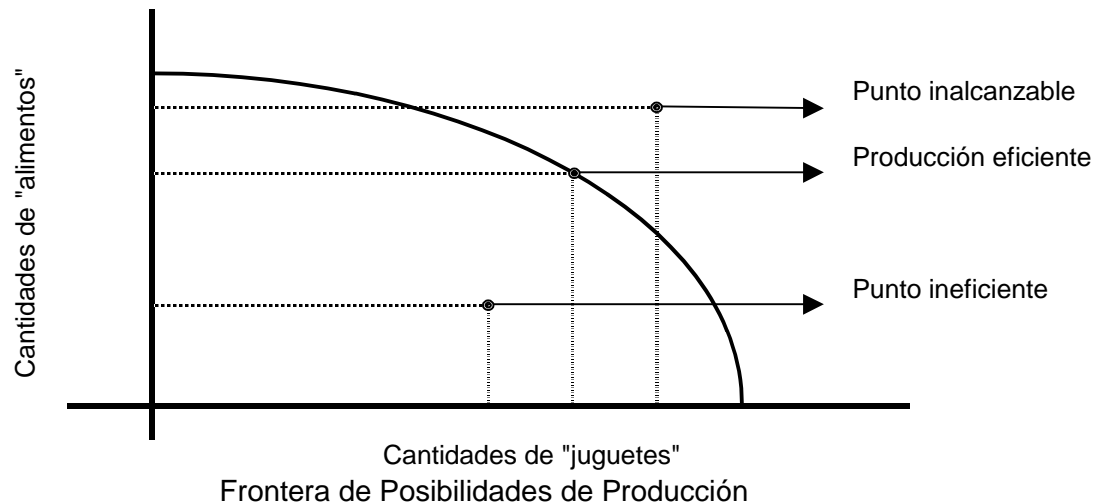
LA CAPACIDAD Y LA ECONOMIA.

La existencia de recursos escasos y el estado actual de la tecnología fijan a la sociedad un límite en su capacidad para transformar sus recursos en bienes y servicios.

La forma de representar la limitación del potencial productivo de un país se describe mediante la "frontera de posibilidades de producción". Una sociedad, sólo va a poder obtener un cierto número de bienes y servicios, de acuerdo con sus recursos limitados; por lo tanto, no podrá lograr una mayor cantidad de un bien, sin renunciar a alguna cantidad de otro.

Al respecto, los economistas trabajan con un gráfico que exhibe las cantidades máximas de un par de bienes y servicios que pueden producirse con los recursos dados de una economía, aprovechándolos a pleno. Los recursos dados son la cantidad de factores existentes y los conocimientos tecnológicos.

El gráfico con que operan es del tipo del que a continuación se muestra:



En el mismo, podemos observar que la sociedad elabora dos tipos de bienes, "alimentos" y "juguetes", siendo una de las decisiones típicas, el cuánto producir de cada uno entre las alternativas posibles, determinadas por los recursos disponibles.

De esta manera, es posible elaborar una tabla con una cantidad finita de puntos que representen las combinaciones posibles de producción y las cantidades que se pueden obtener de cada uno de los bienes en cada una de dichas combinaciones, operando al máximo dados los recursos existentes.

Cuando las alternativas elegidas están situadas sobre la Frontera de Posibilidades de Producción, se dice que la economía está produciendo eficientemente, es decir, no existen despilfarros de recursos.

El optar por la mezcla óptima, es una decisión que deviene a partir de los gustos de los consumidores, expresados en los mercados.

Se dice que existe eficiencia, cuando la sociedad no puede aumentar la producción de un bien sin reducir la de otro; esto sucede cuando utiliza todos sus recursos a pleno, en cuyo caso, la única manera de aumentar la producción de un bien es "transferir" los recursos empleados en otros. Es por ello que también se denomina a la Frontera de Posibilidades de Producción, curva de transformación.

Si la combinación de cantidades que se ha resuelto producir de cada bien es un punto que está por debajo de la Frontera de Posibilidades de Producción, quiere decir que existen recursos ociosos o que están siendo utilizados de manera ineficiente, ya que con los mismos recursos se podrían obtener mayores cantidades de producto. En el gráfico lo podemos visualizar como un punto interior a la curva, denominado "Punto ineficiente".

Si por el contrario, se intenta conseguir una producción cuya combinación se encuentra fuera de los límites de la Frontera de Posibilidades de Producción, no se encontrarán los recursos necesarios para hacerlo. En el gráfico lo podemos visualizar como un punto exterior a la curva, denominado "Punto inalcanzable".

No obstante lo expuesto anteriormente, las Fronteras de Posibilidades de Producción de un país, pueden desplazarse en distintas formas con el transcurso del tiempo, según los cambios que ocurran en la economía.

Para algunos economistas¹, es necesario aumentar el capital o el trabajo, o mejorar la tecnología, para desplazar hacia afuera la Frontera de Posibilidades de Producción, teniendo así la posibilidad de producir una mayor cantidad de todos los bienes, y pudiendo lograr combinaciones antes inaccesibles.

La expansión de la curva de transformación se denomina crecimiento económico, es decir un aumento de la capacidad productiva de una economía.

La forma de la nueva Frontera de Posibilidades de Producción tendrá que ver con la medida en que los cambios benefician a una u otra industria.

Concluyen diciendo que "la expansión económica y el crecimiento de la capacidad instalada de un país son una función del capital (K), del trabajo (L) y de la innovación tecnológica (t).

$$Q = f(K, L, t)$$

Otros economistas² definen el potencial productivo considerando el trabajo que puede encaminarse hacia las tareas productivas, los recursos naturales accesibles en una cierta fase de desarrollo y el capital disponible y así podemos encontrar otras definiciones que incorporen otros recursos o detraigan alguno de los considerados.

La Frontera de Posibilidades de Producción refleja, ante la existencia de recursos limitados, la necesidad de elegir entre distintas alternativas. Decidir dónde quiere ubicarse una sociedad en un mundo de escasez, implica renunciar a las demás opciones: más bienes de inversión y menor consumo, más bienes civiles y menos de uso militar, más bienes públicos y menos privados, entre otros ejemplos.

Así se introduce el concepto de Costo de Oportunidad, siendo "el valor del bien o servicio al que se renuncia, o también, la mejor alternativa desechada"³.

El crecimiento tiene también un costo de oportunidad; que será el sacrificio en el consumo actual por un incremento de la inversión. Esta transferencia temporal de recursos permitirá una mayor acumulación de capital y un mejor desarrollo tecnológico, que aumentarán la cantidad de ambos tipos de bienes en el futuro.

El sacrificio de ese no consumo actual o ahorro, si se asignara a más y mejores inversiones, incrementaría los bienes disponibles en el futuro.

INDICADORES ECONOMICOS.

El PBI (producto bruto interno) suele verse como el indicador macroeconómico más importante. Se llama "producto" a la suma de bienes y servicios finales producidos en la economía durante un año. Que sea "bruto" significa que el monto total incluye una cantidad que será utilizada para reponer stock de capital (máquinas o partes de ellas) que se haya desgastado (depreciación). Que sea "interno" quiere decir que el monto en cuestión corresponde a lo producido dentro de las fronteras del país.

¹ Pérez Enrí, Daniel. "Economía en el pensamiento, la realidad y la acción" Ediciones Macchi. Buenos Aires. 2001.

² Barros de Castro, Antonio y Lessa, Carlos Francisco. "Introducción a la Economía". Siglo veintiuno editores. México. 1979.

³ Pérez Enrí, Daniel. Obra citada anteriormente.

En muchas ocasiones se ha efectuado un excesivo uso de este indicador cuando se pretende analizar el comportamiento de una economía.

El valor del PBI no es más que el valor de una canasta de bienes, los bienes finales que se produjeron en una economía en el plazo de un año; el mismo puede explicar el crecimiento global de una economía, pero no es un indicador para medir el nivel de bienestar de la población o la calidad del crecimiento y del desarrollo económico.

En igual sentido, el PBI no permite medir el uso de la capacidad productiva de una economía ya que considera la cantidad de bienes y servicios finales, pero no indica la ubicación de la producción alcanzada con relación a la Frontera de Posibilidades de Producción. Se desconoce si el producto alcanzado era el máximo que se podía obtener, o si el mismo se sitúa en un "punto ineficiente".

El ideal sería que exista un indicador global de la capacidad de producción instalada de una economía y verificar en los diferentes períodos el aumento o disminución de la misma (corrimiento de la Frontera de Posibilidades de Producción) y su nivel de aprovechamiento (producción eficiente, punto ineficiente).

El Instituto Nacional de Estadística y Censos de Argentina, el INDEC, ha ideado un indicador denominado de la "Utilización de la Capacidad Instalada en la Industria" que mide la proporción de la capacidad instalada de algunos sectores industriales de nuestro país. Para su determinación, utiliza la estructura de ponderadores empleados en el cálculo del Estimador Mensual Industrial (EMI), siendo éste, un indicador de coyuntura que mide la evolución de la producción industrial con periodicidad mensual.

Para su cálculo se tiene en cuenta la producción máxima que cada sector puede obtener con la capacidad instalada actual, efectuándose consideraciones técnicas como el aprovechamiento potencial de las plantas productivas empleando el máximo de turnos posibles y las paradas necesarias para el mantenimiento apropiado de dicha capacidad.

Los datos se presentan expresados en porcentajes ya sea del nivel general de la industria o de los bloques sectoriales.

Cada bloque sectorial considerado incluye lo siguiente:

- Productos alimenticios y bebidas
 - Carnes rojas y carnes blancas
Faena registrada / Capacidad total de faena
 - Lácteos
Procesamiento de leche / Capacidad total de procesamiento
 - Aceites y subproductos, harina de trigo,
yerba mate elaborada, azúcar y bebidas
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
- Productos de tabaco
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de cigarrillos.
- Productos textiles
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de hilados de algodón y tejidos.

- Papel y cartón
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de papeles para diarios, impresión, envases y embalajes y usos sanitarios.
- Edición e impresión
Nivel de actividad observado / Nivel potencial
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las editoriales e imprentas.
- Refinado del petróleo
Procesamiento de petróleo crudo / Máxima capacidad de procesamiento.
- Sustancias y productos químicos
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de productos químicos básicos, gases industriales, agroquímicos, materias primas plásticas y caucho sintético, productos farmacéuticos, fibras sintéticas y artificiales y productos de higiene y tocador.
- Productos del caucho y plástico
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de neumáticos y manufacturas de plástico.
- Productos minerales no metálicos
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las plantas productoras de cemento, vidrio para la construcción y vidrio elaborado para bebidas y otros destinos.
- Industrias metálicas básicas
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en la industria siderúrgica y del aluminio primario.
- Vehículos automotores
Producción realizada / Capacidad máxima de producción
Incluye la utilización de la capacidad instalada en las terminales automotrices.
- Metal mecánica excluida la industria automotriz
Nivel de actividad observado / Nivel potencial
Incluye la utilización de la capacidad instalada en un panel representativo de firmas industriales pertenecientes a distintos segmentos productivos (bienes de capital, partes y componentes y bienes de consumo durable).

Solo a título ilustrativo se muestra el indicador correspondiente a los meses de enero de 2007 y 2008 y al promedio simple del año 2007 para los doce bloques industriales que conforman la muestra y para el nivel general resultante de considerar los índices de cada bloque y su peso relativo.

La información se brinda en porcentajes de la capacidad instalada de cada sector.

Bloques sectoriales	Enero 2007	Promedio 2007	Enero 2008
Nivel general	67,50	73,97	70,60
Productos alimenticios y bebidas	72,60	72,26	74,60
Productos de tabaco	62,00	68,73	67,90
Productos textiles	68,40	79,18	69,90
Papel y cartón	79,00	78,72	75,40
Edición e impresión	67,40	75,18	69,40
Refinación de petróleo	91,20	95,67	94,00
Sustancias y productos químicos	78,10	73,54	72,80
Productos de caucho y plástico	64,80	67,26	65,50
Productos minerales no metálicos	63,80	68,22	67,10
Industrias metálicas básicas	68,00	88,79	80,20
Vehículos automotores	21,20	53,42	47,50
Metalmecánica excluida la automotriz	53,50	62,05	52,70

Fuente: INDEC y elaboración propia

LA DISCIPLINA COSTOS Y LA CAPACIDAD.

Nuestra disciplina a partir de los elementos y enunciados elaborados por la Economía, recepta la necesidad de hacerlos operativos y funcionales al nivel de las organizaciones productivas.

En efecto, la Economía ha realizado distintos planteos, supuestos, principios, modelos y teorías, pero son los especialistas en costos y los analistas de gestión quienes deben hacerlos operativos; o sea, posibles de ser utilizados por y para la gestión de las organizaciones.

Ellos, deben bajar y traducir esas realizaciones teóricas y macros, poniéndolas en consonancia con la realidad productiva del ente, su cultura organizacional y de gestión y el sistema económico en el que está inmerso.

En tal sentido podemos conceptualizar la capacidad de un ente, como la posibilidad o aptitud que el mismo tiene para generar bienes o servicios.

Es dable decir que este concepto se puede hacer extensible a cualquier otra unidad técnica de organización del ente, sean los centros de costos, los departamentos, los procesos o las actividades por citar algunas.

Asimismo, la generación de bienes y servicios implica receptar el concepto amplio de producción, entendido como "la actividad que aumenta la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades o, en otras palabras, creación de utilidad".⁴

La capacidad es una creación del empresario y como tal, se constituye en un nuevo recurso que los responsables deben gestionar, razón por la cual se debe medir, analizar y controlar.⁵

Tal recurso se crea a partir de la combinación de diferentes factores económicos que el empresario posee, dispone o accede. Une las potencialidades productivas de los distintos recursos económicos involucrados, los cuales se consideran necesarios en función a la utilidad que prestan a los objetivos finales o intermedios.

⁴ Due, John F.. "Análisis Económico". EUDEBA. Buenos Aires. 1971.

⁵ Zamero, Reinaldo José. "Salvando limitaciones. Costo estándar y costeo por órdenes". XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Santa fe. Octubre 2007.

Los recursos económicos combinados, adquieren una potencialidad productiva diferente a la que resultaría de la adición de las capacidades productivas individuales de cada uno de ellos.

Cada recurso económico de acuerdo a la utilidad que brinde y se esté analizando en esa oportunidad, posee una potencialidad productiva determinada que será entregada en ocasión de la conformación de una unidad de organización técnica en particular.

La función de producción de los economistas considera los distintos recursos (capital (K), trabajo (L) e innovación tecnológica (t)), pero le cupo a los especialistas en costos perfeccionar el alcance relativo de cada uno de ellos en términos de la capacidad instalada y de su uso posible o real.

Así se clasifican los recursos económicos en:⁶

- Factores fijos estructurales: aquellos determinantes de la capacidad de operación o producción
- Factores fijos operativos: aquellos determinantes del nivel de uso previsto o planeado de la capacidad alcanzable o potencial.
- Factores variables: aquellos que sólo existirán en cuanto se realice el hecho físico o concreto de la producción y su cuantía o magnitud total variará en relación directa con el volumen de producción realmente alcanzado.

Asimismo, se debe hacer operativo el concepto de potencialidad productiva, observando que algunos indicadores macroeconómicos (Utilización de la capacidad instalada de la industria - INDEC-) lo hacen en términos de la materia prima procesada (faena, leche, petróleo crudo), de la producción realizada (alimentos, bebidas, tabaco, textiles, entre otros) o de observaciones (editoriales, imprentas, bienes de capital, bienes de consumo durables), pero al nivel de la organización el mismo es complejo, específico y por otra parte más amplio.

En las organizaciones la unidad representativa de la capacidad (la unidad de obra) puede estar referida al uso del recurso material más importante (materia prima), a los out puts o salidas del proceso productivo (los bienes y servicios finales), pero también puede representarse por el uso de otros factores identificados como fundamentales (horas hombre de recurso humano directo, horas máquinas) o unidades complejas o abstractas (pasajero día, paciente quirúrgico cama - día, etc.).

También es posible que las unidades técnicas de organización de un ente, pueden tener unidades de obra que difieren de la unidad de obra de la empresa como un todo.

LA CAPACIDAD, LA GESTIÓN Y LA INFORMACIÓN.

Por cuanto la capacidad es un recurso a gestionar, los analistas de gestión deben proveer de información adecuada para medir el desempeño de los responsables de su utilización.

En tal sentido, el interrogante es acerca de precisar cuál es la forma que debe tener la información para que sea útil a los efectos de la asignación de responsabilidad, su control y la toma de decisiones.

Al respecto, podemos observar dos grandes vertientes o corrientes, una la del costeo completo y otra la que nos brinda el costeo variable con su análisis marginal.

⁶ Osorio, Oscar M.. "La capacidad de producción y los costos". Ediciones Macchi. Capital Federal. 1987.

Por medio de la primera, el uso eficiente de la capacidad se presenta por medio de la capacidad ociosa resultante de comparar la capacidad máxima de producción con el nivel real alcanzado y proceder a valorar la misma en término de los costos fijos no absorbidos por la actividad. Se puede agregar que existen autores que a esta idea base le han incorporado matices o determinaciones más precisas, pero a los efectos de esta ponencia basta con rescatar la idea principal.

Por su parte, el costeo variable entiende que la capacidad ociosa debe ser medida en términos de cantidad de contribuciones marginales unitarias no obtenidas, ya que la actividad no absorbe costos fijos, sino que genera contribuciones marginales (diferencia entre ingresos y costos variables) destinadas a cubrir los costos fijos. Esas contribuciones no percibidas se convierten en un costo de oportunidad atribuible a la gestión.

A esta altura de la cuestión se plantea el problema de saber cuál de los métodos es el más adecuado, tornándose significativo en consecuencia, identificar los elementos cuya consideración permitan orientar la dilucidación del mismo.

Tal como se dijo anteriormente acerca de que los conceptos vertidos por la economía sobre la capacidad, requieren de una adecuada adaptación a la empresa, la cual estará influenciada, entre los condicionantes más importantes, por:

- el mercado en el que actúa,
- el perfil gerencial, y
- el tipo de proceso productivo.

De ellos y a estos efectos, son útiles los dos primeros, siendo el tercero un condicionante que interesa al momento de analizar empresas cuyo límite o capacidad máxima es difuso y cambiante.

En cuanto al mercado en que opera la empresa, el mismo puede permitirle la plena ocupación de la capacidad instalada o una ocupación parcial de la misma.

Es posible que el mercado en que se encuentre operando la empresa esté transitando dentro del ciclo económico en alguna de las fases del mismo. Los ciclos económicos son "una sucesión de hechos económicos acaecidos a lo largo de un período, que no muestran repeticiones ni patrones de regularidad o previsibilidad, sino que, por el contrario, se presentan como aleatorios y, de alguna manera, imprevisibles".⁷

La empresa puede estar operando con capacidad ociosa debido a que la economía se encuentra en las fases de contracción o de recesión y por lo tanto deba soportar niveles inferiores de actividad con relación a sus posibilidades.

En este caso sus posibilidades de gestión se encuentran limitadas respecto de los recursos fijos, principalmente los estructurales, debido a la rigidez que los mismos presentan frente a cambios en el nivel de actividad.

Por el contrario, es posible que la empresa se encuentre operando a plena capacidad ya que la economía transita la fase de expansión o de auge, razón por la cual el potencial productivo que le brindan los recursos fijos se pueden utilizar de manera eficiente.

Del análisis del indicador de la "Utilización Instalada en la Industria" se puede observar para enero de 2008, la existencia de sectores que operan en el límite de la capacidad máxima (refinación de petróleo y las industrias metálicas básicas) y otros que tienen una

⁷ Pérez Enri, Daniel. Obra citada anteriormente.

capacidad ociosa importante de alrededor del 50% (vehículos automotores y la industria metal mecánica excluida la automotriz)

Independiente de los ciclos económicos y sus fases, es posible también que se tenga capacidad ociosa por otras causas, ya sea por una cuestión del ciclo de vida del producto o por las fuerzas que mueven la competencia en un sector de la industria.

Si el producto que se explota es una incógnita en los términos de la matriz del Boston Consulting Group y el mismo se encuentra dentro de su ciclo de vida en la etapa de introducción o crecimiento, es dable pensar que se tendrá capacidad ociosa a la espera de aumentar el volumen por medio, principalmente, del esfuerzo de venta; o sea, teniendo una mirada hacia fuera.

Asimismo y haciendo, quizás un análisis sofisticado, es posible que alguna empresa posea "capacidad productiva sobrada"⁸, con el objeto de reaccionar amenazantemente frente a otras que pretendan ingresar al mercado, constituyéndose esa capacidad ociosa en una barrera de ingreso al mismo.

De lo expuesto, se puede observar que la falta de aprovechamiento de la capacidad instalada se puede deber a razones exógenas (fases del ciclo económico), o bien a decisiones tomadas directamente por el empresario (ciclo de vida del producto, barrera de ingreso) y por lo tanto, dentro de ciertos márgenes, controlables y necesarias.

A modo de anticipo y adelantando la orientación de las respuestas, es dable pensar que frente a un mercado en recuperación o en auge, al empresario le interese conocer de qué manera no se están aprovechando las oportunidades que el mismo brinda, medido en términos de costo de oportunidad.

En el otro sentido, y frente a lo inexorable de operar con capacidad ociosa, es posible que el empresario requiera conocer el costo de la misma, expresado en términos de los sacrificios o recursos incurridos y no utilizados plenamente.

En cuanto al perfil gerencial y a su manera de ver el negocio, se pueden identificar empresarios con una cultura entrepreneur, que operan bajo una "estrategia sistémica de detección y aprovechamiento de oportunidades"⁹. Los mismos, analizan las posibilidades que se le presentan y miden su aprovechamiento en términos de lo que se dejó de ganar.

Su opuesto, es aquel empresario que analiza la eficiencia en el uso de los recursos y se preocupa por el despilfarro, convive con la ociosidad ya sea por propia decisión o por necesidad o forzadamente y analiza la misma en términos de los recursos invertidos y no aprovechados.

Los perfiles antes expuestos no obstan la existencia de otros intermedios que sepan identificar las bondades de ambos. En tal caso deberán asumir una postura flexible, tal que a partir de la interpretación del negocio en función a las condiciones cambiantes del mercado, adapten su mirada.

De la combinación de los dos factores antes descriptos, es menester concluir acerca de que no existirá una sola forma de presentar la información relacionada con la capacidad, como así tampoco, existirá una única manera de medir el aprovechamiento de la misma; pero, todas ellas serán válidas en la medida en que sean una interpretación razonable de

⁸ Porter, Michael. "Estrategia competitiva". CESA. México. 1982.

⁹ Saporosi, Gerardo. "Clínica empresarial". Ediciones Macchi. Buenos Aires. 1977.

la realidad económica y social del ente y adecuen los resultados a los objetivos que se persiguen con su determinación.

Las determinaciones y la exposición sobre la capacidad y su uso, están condicionadas por el mercado y el perfil gerencial, razón por la cual las posturas doctrinarias no son excluyentes a priori, sino más bien de uso acorde a la situación.

CASO PRÁCTICO DE APLICACIÓN:

Con el objeto de clarificar lo expuesto, se presenta un caso simple y sencillo para lo cual se supone una empresa que fabrica y vende un solo producto siendo éste la medida de su capacidad. Asimismo, y a los efectos de esta presentación, la totalidad de los costos fijos son de producción y el esfuerzo de vender y administrar es casi inexistente, no existiendo en consecuencia costos por estos conceptos.

Datos:

Capacidad máxima		10.000 unidades
Nivel real		8.000 unidades
Capacidad ociosa		2.000 unidades
Precio de venta unitario real	\$	12,00
Costo variable unitario real	\$	7,00
Contribución marginal unitaria	\$	5,00
Costos fijos reales del período	\$	35.000,00

A renglón seguido se efectúan las determinaciones que se realizarían utilizando las ideas del costeo completo.

Determinaciones según Costeo Completo

Costo unitario del producto

Costos fijos	\$	35.000,00
Capacidad máxima		10.000 unidades
Incidencia costos fijos	\$	3,50
Costos variables	\$	7,00
Costo unitario total	\$	<u>10,50</u>

Estado de Resultados

Ingresos por ventas	8.000	\$	12,00	\$	96.000,00
Costos de producción	8.000	\$	10,50	\$	<u>-84.000,00</u>
Ganancia bruta				\$	12.000,00
Costo capacidad ociosa	2.000	\$	3,50	\$	<u>-7.000,00</u>
Ganancia final				\$	<u>5.000,00</u>

El resultado final arroja una ganancia de \$ 5.000,00 habiéndose reflejado una pérdida de \$ 7.000,00 en concepto de recursos económicos fijos desaprovechados por no alcanzar la capacidad máxima disponible.

En este caso, el empresario posee un indicador para medir su gestión, el cual estará referido en términos del costo de aquellos recursos no utilizados eficientemente. Su gestión redundará en reducir ese importe para mejorar el resultado final.

Por otra parte, el costeo variable puede efectuar el análisis de lo sucedido en el ejercicio de una manera simple y directa, sin considerar el efecto de la gestión sobre la capacidad.

Determinaciones según Costeo Variable

Estado de Resultados		Importes	
Ingresos por ventas	8.000 \$	12,00 \$	96.000,00
Costos variables	8.000 \$	7,00 \$	-56.000,00
Contribución marginal	8.000 \$	5,00 \$	40.000,00
Costos fijos			\$ -35.000,00
Ganancia final			<u>\$ 5.000,00</u>

Como se observa, se arriba a un resultado final similar al del costeo completo en función a que no existen existencias iniciales ni finales de productos terminados y en curso. Para uso de la gestión se puede potenciar la información, incorporando el análisis de las acciones de la gestión en el uso del recurso capacidad, mostrando adicionalmente el resultado de las mismas¹⁰.

Resultado de la gestión de la capacidad	Importes
Capacidad ociosa	2.000 unidades
Contribución marginal	\$ 5,00
Pérdida por desaprovechamiento de oportunidades	<u>\$ -10.000,00</u>

Es importante destacar que esta información adicional se debe interpretar en términos de costo de oportunidad, siendo en consecuencia el importe de \$ 10.000,00 la expresión de los ingresos netos (contribuciones marginales) dejados de percibir. La empresa ganó efectivamente la suma de \$ 5.000,00, pudiendo haber ganado un importe de \$ 15.000,00.

Para verificar lo anteriormente expuesto, es necesario confeccionar un estado de resultado hipotético asumiendo alcanzar un nivel de actividad real similar a la capacidad máxima instalada.

Estado de Resultados hipotético		Importes	
Ingresos por ventas	10.000 \$	12,00 \$	120.000,00
Costos variables	10.000 \$	7,00 \$	-70.000,00
Contribución marginal	10.000 \$	5,00 \$	50.000,00
Costos fijos			\$ -35.000,00
Ganancia final			<u>\$ 15.000,00</u>

A esta altura del análisis, es posible advertir del error que se cometería si se pretendieran conjugar los resultados parciales en uno solo, haciendo la simple suma algebraica de ambos.

Resultado de la gestión	Importes
Ganancia final por las operaciones	\$ 5.000,00
Pérdida por desaprovechamiento de oportunidades	\$ -10.000,00
Pérdida de la gestión	<u>\$ -5.000,00</u>

Este error puede provenir de considerar el costo de un recurso, en este caso la capacidad, en términos de sus costos incurridos y valorar su uso ineficiente, la ociosidad, en función al costo de oportunidad en vez de hacerlo en la misma magnitud (incurridos)

Existe la posibilidad de mostrar el resultado del período mediante una forma híbrida o mixta, que se pone a consideración, planteando el caso en que existen escasas posibilidades de alcanzar el nivel máximo de capacidad por causas de recesión.

¹⁰ Zamero, Reinaldo José. "La complejidad de los lotes, sus costos y la gestión". IV Congreso de Costos del Mercosur. Montevideo. Uruguay. Junio de 2008.

Forma híbrida o alternativa, combinando Costeo Completo y Costeo Variable

Caso de operar en un mercado en recesión

Estado de Resultados	Importes			
Ingresos por ventas	8.000	\$	12,00	\$ 96.000,00
Costos variables	8.000	\$	7,00	\$ -56.000,00
Contribución marginal	8.000	\$	5,00	\$ 40.000,00
Costo de la capacidad				
Aprovechada	8.000	\$	3,50	\$ -28.000,00
No aprovechada	2.000	\$	3,50	\$ -7.000,00
Ganancia final				\$ 5.000,00

El estado parte de reconocer que por razones exógenas no atribuibles a la gestión, la empresa no alcanzará los niveles de capacidad máxima, considerando entonces inútil informar el costo de oportunidad de la capacidad no utilizada en función a la baja o nula probabilidad de vender las 2.000 unidades remanentes. Además, y en el supuesto de venderlas, habría que analizar en detalle el efecto que tendría sobre la contribución marginal unitaria el lanzar al mercado las unidades sin posibilidades de colocación, ya que es dable pensar que las mismas deberían salir a un precio unitario menor o los costos variables podrían ser superiores en función a los descuentos a otorgar (pueden detraer el precio de venta) o a los mayores esfuerzos de venta, solo por citar los elementos más importantes a considerar.

El modelo muestra las contribuciones marginales generadas y expone separadamente el costo de los recursos fijos desaprovechados por no utilizar el máximo de potencial productivo que dispone la gestión.

Podría darse el caso y considerar una capacidad máxima distinta a la determinada en función a la potencialidad de los factores y admitir que la misma está cercana a los niveles de actuación posibles de la empresa, corriendo el riesgo, por reflejar la política o decisión empresarial de operar con ociosidad, de no reflejar la potencialidad productiva que se pierde. Algunos autores sobre el tema han dicho que "rehusarse a identificar el costo de los recursos en exceso permite disfrutar de una significativa ventaja a los competidores que están mejor informados de sus costos, y hace perder oportunidades de lograr una mayor rentabilidad".¹¹

Caso de operar en un mercado en recesión - cambiando la capacidad normal

Datos modificados:

Capacidad normal	8.000	unidades
Nivel real	8.000	unidades
Capacidad ociosa	-	unidades
Costos fijos	\$ 35.000,00	
Capacidad máxima	8.000	unidades
Incidencia costos fijos	\$ 4,375000	

Dado que se espera operar en un nivel de 8.000 unidades, se opta por considerarlo como el nivel de actividad normal ya que se entiende que no presta ninguna utilidad considerar una magnitud de producción que no se puede alcanzar.

¹¹ Brausch, John M. y Taylor, Thomas C.. "¿Quién contabiliza los costos de capacidad?". Revista Costos y Gestión. Marzo 1998.

Estado de Resultados (hipotético = real)		Importes	
Ingresos por ventas	8.000 \$	12,00 \$	96.000,00
Costos variables	8.000 \$	7,00 \$	-56.000,00
Contribución marginal	8.000 \$	5,00 \$	40.000,00
Costo de la capacidad			
Aprovechada	8.000 \$	4,375000 \$	-35.000,00
No aprovechada	- \$	4,375000 \$	-
Ganancia final			<u>5.000,00</u>

Como se advierte, debido al cambio en el nivel de actividad a alcanzar, la gestión mejora la presentación del resultado de sus acciones, ya que no cuenta con recursos ociosos que le signifiquen una preocupación.

El mismo modelo propuesto permite apreciar la forma de determinar y exponer los resultados en el caso en que un producto incógnita se encuentre en la etapa de introducción o en la de crecimiento.

A este fin, se supone que la capacidad máxima coincide con el nivel a ser alcanzado en la etapa de madurez, concibiendo entonces que la capacidad ociosa presente es un costo necesario dentro del ciclo de vida del producto y su incidencia debe ser cubierta por la totalidad de las unidades de producto fabricadas y vendidas durante dicho ciclo.

Caso de operar con un producto incógnita

Estado de Resultados		Importes	
Ingresos por ventas	8.000 \$	12,00 \$	96.000,00
Costos variables	8.000 \$	7,00 \$	-56.000,00
Contribución marginal	8.000 \$	5,00 \$	40.000,00
Costo de la capacidad			
Aprovechada	8.000 \$	3,50 \$	-28.000,00
No aprovechada	- \$	3,50 \$	-
Incidencia de la capacidad ociosa durante el ciclo de vida			a determinar
Ganancia final			<u>12.000,00</u>

Costo activable - necesario -

Costo de la capacidad			
No aprovechada	2.000 \$	3,50 \$	<u>7.000,00</u>

El modelo permite analizar también el caso de la barrera de ingreso levantada por la empresa.

Caso de operar con barrera de entrada a nivel de 2.000 unidades

Estado de Resultados		Importes	
Ingresos por ventas	8.000 \$	12,00 \$	96.000,00
Costos variables	8.000 \$	7,00 \$	-56.000,00
Contribución marginal	8.000 \$	5,00 \$	40.000,00
Costo de la capacidad			
Aprovechada	8.000 \$	3,50 \$	-28.000,00
No aprovechada	- \$	3,50 \$	-
Costo de la barrera	2.000 \$	3,50 \$	-7.000,00
Ganancia final			<u>5.000,00</u>

En el ejemplo se ha hecho coincidir la capacidad ociosa con la cantidad necesaria para levantar la barrera de ingreso a potenciales competidores.

Ahora bien, puede suceder no obstante lo expuesto, que la empresa haya destinado una porción menor de su capacidad en estado ocioso al cometido de levantar y mantener la barrera, razón por la cual es necesario incorporar a las determinaciones lo relativo al resultado de la gestión de la capacidad.

Caso de operar con barrera de entrada a nivel de 1.000 unidades

Estado de Resultados		Importes	
Ingresos por ventas	8.000	\$ 12,00	\$ 96.000,00
Costos variables	8.000	\$ 7,00	\$ -56.000,00
Contribución marginal	8.000	\$ 5,00	\$ 40.000,00
Costo de la capacidad			
Aprovechada	8.000	\$ 3,50	\$ -28.000,00
No aprovechada	1.000	\$ 3,50	\$ -3.500,00
Costo de la barrera	1.000	\$ 3,50	\$ -3.500,00
Ganancia final			\$ 5.000,00

Resultado de la gestión de la capacidad		Importes
Capacidad ociosa		1.000 -
Contribución marginal		\$ 5,00
Pérdida por desaprovechamiento de oportunidades		\$ -5.000,00

En cuanto a la forma de interpretar los resultados, vale lo explicado anteriormente. La gestión generó y obtuvo un resultado operativo positivo de \$ 5.000,00, pudiendo haber alcanzado una ganancia de \$ 10.000,00 si hubiera aprovechado la totalidad de los recursos disponibles y dispuso de una barrera de entrada de \$ 1.000,00 de costo.

EL TIPO DE PROCESO PRODUCTIVO.

Se mencionó anteriormente que entre los elementos condicionantes para el análisis de la capacidad se encontraba aquel que indagaba sobre el tipo de proceso productivo que lleva adelante la empresa, mencionando que el mismo afectaba el análisis en ocasión de considerar empresas cuyo límite o capacidad máxima es difuso y cambiante.

Usualmente se dice que la capacidad de producción se encuentra delimitada por la presencia de los recursos fijos estructurales y la forma de cuantificarla es por medio de la fórmula

$$Q_m = T_m \times E_m^{12}$$

siendo:

Q_m: capacidad máxima

T_m: tiempo máximo útil disponible

E_m: productividad técnica máxima

En estos casos, la contratación de los recursos fijos operativos es posterior, fruto de la decisión de uso de la capacidad disponible. Así visto, podemos gráficamente decir que estas organizaciones tienen un límite exterior de la capacidad, definible y preciso. Sus acciones son "puertas adentro" y consisten en utilizar con mayor o menor intensidad la capacidad instalada. Las cuantiosas inversiones en recursos fijos estructurales convierten a la capacidad en una especie de caparazón del resto de las actividades.

¹² Osorio, Oscar. Obra citada anteriormente.

Existen asimismo otras empresas, que sin escapar a los conceptos vertidos, poseen una capacidad más ligada a lo soft (ventaja dinámica: management, recursos humanos, marketing) y no tan a lo hard (ventaja estática: infraestructura y tecnología de producción).¹³ El recurso capacidad se conforma principalmente a partir de la trayectoria y el conocimiento acumulado, elementos estos, que le permiten acceder a niveles mayores de actividad.

Por caso, las empresas constructoras, principalmente las pequeñas y medianas, basan su estrategia de supervivencia en la flexibilidad de manejar una ínfima cantidad de recursos fijos estructurales a modo de núcleo y a partir de conseguir obras, explotan hacia el exterior, "puertas afuera", constituyendo unidades de organización especiales (obradores) montadas al efecto y luego removibles.

Habitualmente los registros de constructores públicos determinan y asignan una "capacidad de contratación" a las empresas en función, por lo general, de:

- los antecedentes de obras, principalmente en términos de montos facturados,
- ciertos índices que surgen de los estados contables actualizados,
- las maquinarias que disponen, sean propias o contratadas, habiendo casos en que algunos registros no considera este ítem,
- una combinación de los anteriores factores.

En estas empresas, independientemente de la "capacidad de contratación" asignada, es difícil y difuso cuantificar el límite preciso de la capacidad máxima para operar, siendo común encontrarse en situaciones en que la capacidad máxima fue superada mediante mayores inversiones en términos de recursos fijos operativos y fue escaso o nulo el aumento de los recursos fijos estructurales.

El ejemplo que se trae a consideración es el de una empresa que presta el servicio de pintura y empapelado de obras y, en determinado período, aumenta la capacidad sin un correlativo aumento de los costos que reflejan la retribución de los factores fijos estructurales. La ventaja competitiva la constituye el plantel de operarios dada su capacidad para alcanzar altos niveles de terminación y ajustarse adecuadamente al tiempo predeterminado.

La disponibilidad de las horas hombre del recurso humano afectado directamente al servicio, se convierte en la unidad de obra o de actividad de la empresa, aún cuando los trabajos se coticen, por lo general, en m² de superficie sea que se las pinte o empapele, existiendo además una variedad importante de calidades relacionadas con la pared y los niveles de terminación, razón por la cual varía significativamente la productividad del recurso humano por m² de pared.

Datos Predeterminados

Costos \ Nivel de Actividad	Capacidad en H/H de MOD	
	800	1.000
Costos Fijos Estructurales	\$ 10.000,00	\$ 10.000,00
Costos Fijos Operativos	\$ 4.500,00	\$ 5.000,00
Total de costos presupuestados	\$ 14.500,00	\$ 15.000,00

Cuota estándar por hora hombre al nivel de costos fijos estructurales

Costos fijos estructurales	\$ 10.000,00	
Capacidad máxima	1.000,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Estructurales	\$ 10,000000	x H/H MOD

¹³ Saporosi, Gerardo. Obra citada anteriormente.

Cuota estándar por hora hombre al nivel de costos fijos operativos			
Costos fijos operativos	\$	5.000,00	
Nivel previsto		900,00	H/H MOD
Límite escalón		1.000,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos (límite escalón)	\$	5,000000	x H/H MOD
Costo unitario estándar por hora hombre			
Cuota Costos Fijos Estructurales	\$	10,000000	x H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos	\$	5,000000	x H/H MOD
Cuota total de costos fijos	\$	<u>15,000000</u>	x H/H MOD

Productividad técnica de la Unidad de Obra: en la oportunidad no se analizó.

Trabajos presupuestados - nivel previsto

Orden de Trabajo		H/H MOD
Nº 01		600,00
Nº 02		300,00
Total		<u>900,00</u>

Datos Reales

Costos Fijos Estructurales	\$	10.000,00
Costos Fijos Operativos	\$	5.500,00
Total costos fijos	\$	<u>15.500,00</u>

OT contratada por el sector ventas durante el ejercicio

Orden de Trabajo nº 03		
Cantidad H/H MOD requerida		250,00 H/H MOD

Ampliación de la capacidad

Aumento de la capacidad en		200,00 H/H MOD
Costo fijo operativo incremental	\$	500,00

Obs. El costo incremental real coincide con el que se pudo haber presupuestado

La totalidad de la OT fueron iniciadas y terminadas en el ejercicio.

Aplicación de los costos estándar, determinación de los desvíos y sus causas

Desvío Global

Costo estándar imputado a la producción real			
Producción real OT nº 01		600,00	H/H MOD
Producción real OT nº 02		300,00	H/H MOD
Producción real OT nº 03		250,00	H/H MOD
Producción total		<u>1.150,00</u>	H/H MOD
Costo unitario estándar	\$	15,000000	x H/H MOD
Costo estándar total	\$	<u>17.250,00</u>	
Costos fijos resultantes			
Costos fijos estructurales	\$	10.000,00	
Costos fijos operativos	\$	5.500,00	
Costo resultante total	\$	<u>15.500,00</u>	
Desvío Global	\$	<u>1.750,00</u>	Ganancia

Desvío en presupuesto

Costos fijos resultantes	\$	<u>15.500,00</u>
Presupuesto flexible para el nivel de actividad real		
Costos fijos estructurales	\$	10.000,00
Costos fijos operativos	\$	5.500,00
Ctos.fijos oper.nivel máximo	\$	5.000,00

Ctos.fijos oper.incrementales	\$	500,00	
Total presupuesto	\$	15.500,00	
Desvío en presupuesto	\$	-	

Análisis del aprovechamiento de la capacidad (incluye la eficiencia)

Al nivel de los costos fijos estructurales

Análisis ex-ante

Capacidad máxima		1.000,00	H/H MOD
Nivel previsto		900,00	H/H MOD
Capacidad ociosa anticipada		-100,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Estructurales	\$	10,000000	x H/H MOD
Costo de la capacidad ociosa anticipada	\$	-1.000,00	Pérdida

Análisis ex-post

Nivel previsto		900,00	H/H MOD
Contrataciones efectuadas		250,00	H/H MOD
Nivel de actividad real		1.150,00	H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada		250,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Estructurales	\$	10,000000	x H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada	\$	2.500,00	Ganancia

Al nivel de los costos fijos operativos

Análisis ex-ante

Capacidad máxima		1.000,00	H/H MOD
Nivel previsto		900,00	H/H MOD
Capacidad ociosa anticipada		-100,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos	\$	5,000000	x H/H MOD
Costo de la capacidad ociosa anticipada	\$	-500,00	Pérdida

Análisis ex-post

Nivel previsto		900,00	H/H MOD
Contrataciones efectuadas		250,00	H/H MOD
Nivel de actividad real		1.150,00	H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada		250,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos	\$	5,000000	x H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada	\$	1.250,00	Ganancia

Comprobación

Desvío en presupuesto	\$	-	
Desvío en capacidad			
Al nivel costos fijos estructurales	\$	1.500,00	Ganancia
Capac. ociosa anticipada	\$	-1.000,00	
Recupero cap.ociosa antic.	\$	2.500,00	
Al nivel costos fijos operativos	\$	250,00	Ganancia
Capac.ociosa anticipada	\$	-500,00	
Aumento de los recursos	\$	-500,00	
Recupero cap.ociosa.antic.	\$	1.250,00	
Desvío en eficiencia		no se puede determinar	
Total de desvíos	\$	1.750,00	Ganancia
Desvío global	\$	1.750,00	Ganancia

De las elaboraciones y la comprobación se verificó:

- la necesidad de atender la contratación de una orden de trabajo adicional que permitió cubrir la capacidad ociosa anticipada, pero obligó a aumentar la capacidad máxima disponible,
- que el aumento de la capacidad máxima requirió sólo una mayor inversión en recursos operativos sin aumento alguno de los recursos estructurales,

- que a los efectos de un mejor análisis era conveniente desdoblarlo según los recursos sean estructurales u operativos,
- la existencia de capacidades ociosas anticipadas al nivel de los dos recursos, las cuales, por medio de la gestión de ventas, fueron recuperadas de una manera superior a la original,
- la imposibilidad de realizar el análisis de eficiencia en razón de la unidad de obra elegida,¹⁴

A partir de lo realizado, se mejoró el análisis al nivel de los recursos fijos operativos por entender que en los mismos se daba una situación de ociosidad al cierre, la cual con el análisis tradicional no se trasuntaba.

En ese sentido y coherente con la premisa de que la capacidad es un recurso a gestionar, la capacidad ociosa anticipada y el incremento de los costos fijos operativos verificado durante el ejercicio, son ítems que demandan la necesidad de encauzarlos productivamente por medio de nuevas obras.

Profundización del análisis a nivel de los costos fijos operativos

Análisis ex-ante

Capacidad máxima	1.000,00	H/H MOD
Nivel previsto	900,00	H/H MOD
Capacidad ociosa anticipada	-100,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos	\$ 5,000000	x H/H MOD
Costo de la capacidad ociosa anticipada	\$ -500,00	Pérdida

Análisis durante el ejercicio

Capacidad máxima original	1.000,00	H/H MOD
Nivel de actividad real	1.150,00	H/H MOD
Incremento efectivo de la capacidad máxima	150,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos Incrementales	\$ 2,500000	x H/H MOD
Costo de la cap. incremental	\$ 500,00	
Aumento de la capacidad	200,00	H/H MOD
Costo efectivo de la capacidad incremental	\$ 375,00	

Análisis ex-post

Nivel previsto original	900,00	H/H MOD
Nivel de actividad real	1.150,00	H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada	250,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos	\$ 5,000000	x H/H MOD
Recupero de la capacidad ociosa anticipada	\$ 1.250,00	Ganancia
Costo efectivo de la capacidad incremental	\$ -375,00	
Recupero neto de la capac.ociosa anticipada	\$ 875,00	Ganancia

Dado que para el análisis de la capacidad se efectúa habitualmente una distinción según se esté en el momento inicial (ex ante) o en el momento final (ex post), se verificó en la ocasión, la necesidad de instalar un tercer momento que recepcione lo ocurrido durante el ejercicio.

En ese sentido, se constató el aumento de la capacidad en una magnitud que no fue aprovechada plenamente y, asimismo, se identificó un efecto combinado entre los recursos operativos originales y los incrementales sobre la capacidad ociosa anticipada.

Ambas situaciones quedan plasmadas en el informe final que a continuación se detalla.

¹⁴ Zamero, Reinaldo José. "Combinando costo estándar con costeo integral". X Congreso del Instituto Internacional de Costos. Lyon, Francia. Junio 2007.

Comprobación

Desvío en presupuesto		\$	-	
Desvío en capacidad				
Al nivel costos fijos estructurales		\$	1.500,00	Ganancia
Capac. ociosa anticipada	\$	-1.000,00		
Recupero capac.ociosa antic.	\$	<u>2.500,00</u>		
Al nivel costos fijos operativos incrementales		\$	-125,00	Ganancia
Nuevos recursos a recuperar	\$	-500,00		
Recupero nuevos recursos	\$	<u>375,00</u>		
Al nivel ctos. fijos operat. originales e incrementales		\$	375,00	Ganancia
Capac.ociosa antic.original	\$	-500,00		
Recupero cap.ociosa antic.	\$	<u>875,00</u>		
Desvío en eficiencia			no se puede determinar	
	Total de desvíos	\$	<u>1.750,00</u>	Ganancia
Desvío global		\$	<u>1.750,00</u>	Ganancia
		\$	-	

Análisis de los recursos adicionales

Capacidad adicional contratada		200,00	H/H MOD
Capacidad adicional utilizada		<u>150,00</u>	H/H MOD
Capacidad adicional ociosa		-50,00	H/H MOD
Cuota Costos Fijos Operativos Incrementales	\$	<u>2,500000</u>	x H/H MOD
Costo Capac.Ociosa Fijos Operativos Incrementales	\$	<u>-125,00</u>	

CONCLUSIONES:

Considerando los objetivos del trabajo, los desarrollos conceptuales y prácticos efectuados, las fundamentaciones vertidas y la bibliografía traída a consideración, se verifica que:

- Los desarrollos teóricos y los conocimientos generados por la Economía necesitan ser adaptados a las organizaciones para que los mismos sean operativos y funcionales, siendo los especialistas en costos y los analistas de gestión los que deben llevar adelante esa tarea.
- Es posible combinar elaboraciones doctrinarias que en principio no son compatibles, potenciado el uso de las mismas, siempre que se conozcan los principios que subyacen en cada una de ellas.
- Es menester identificar como factores de influencia de las empresas cuando se acomete el estudio de la capacidad, al mercado en el que actúa, al perfil gerencial de sus administradores y al tipo de proceso productivo que lleva adelante.
- En definitiva, es necesario despojarse de todo sesgo doctrinario al momento de analizar la realidad económica y social de la empresa, ampliando en consecuencia el número de herramientas que se pueden utilizar para asistir a la Gestión con información útil.

BIBLIOGRAFÍA

- Barros de Castro, Antonio y Lessa, Carlos Francisco. "Introducción a la Economía". Siglo veintiuno editores. México. 1979.
- Brausch, John M. y Taylor, Thomas C.. "¿Quién contabiliza los costos de capacidad?". Revista Costos y Gestión. Marzo 1998.
- Due, John F.. "Análisis Económico". EUDEBA. Buenos Aires. 1971.
- Osorio, Oscar M.. "La capacidad de producción y los costos". Ediciones Macchi. Capital Federal. 1987.
- Pérez Enri, Daniel. "Economía en el pensamiento, la realidad y la acción" Ediciones Macchi. Buenos Aires. 2001.
- Porter, Michael. "Estrategia competitiva". CESA. México. 1982.
- Saporosi, Gerardo. "Clínica empresaria". Ediciones Macchi. Buenos Aires. 1977.
- Zamero, Reinaldo José. "Combinando costo estándar con costeo integral". X Congreso del Instituto Internacional de Costos. Lyon, Francia. Junio 2007.
- Zamero, Reinaldo José. "La complejidad de los lotes, sus costos y la gestión". IV Congreso de Costos del Mercosur. Montevideo. Uruguay. Junio de 2008.
- Zamero, Reinaldo José. "Salvando limitaciones. Costo estándar y costeo por órdenes". XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Santa fe. Octubre 2007.