

**XXX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TRATAMIENTO DE LA ESTACIONALIDAD EN LOS DIFERENTES
MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTOS**

Autores

**Antonio Jarazo Sanjurjo (Socio activo)
Susana Beatriz Abagnale (Socio activo)**

Santa Fe, octubre de 2007

TRATAMIENTO DE LA ESTACIONALIDAD EN LOS DIFERENTES MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTOS

INDICE

INTRODUCCIÓN

MEDICION DE RESULTADOS PERIÓDICOS EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

NORMALIZACIÓN DE LOS COSTOS

APLICACIÓN DEL CRITERIO PROPUESTO POR OSORIO PARA LA ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS FIJOS A LOS PRODUCTOS

APLICACIÓN DE NUESTRO REPLANTEO SOBRE LA ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS FIJOS DE OPERACIÓN

REPLANTEO DE LA APLICACIÓN DEL COSTEO VARIABLE A LA MEDICIÓN DE RESULTADOS DE PERÍODOS INTERMEDIOS

CONCLUSIONES

TRATAMIENTO DE LA ESTACIONALIDAD EN LOS DIFERENTES MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTOS

RESUMEN

En un trabajo anterior de uno de los autores del presente se señaló las dificultades que plantean los distintos modelos de determinación de los costos de producción para evaluar los resultados en una empresa en la cual se opere con una estacionalidad significativa. En éste se encara el estudio mediante un ejemplo (un ejercicio con información segregada por trimestre), para analizar cuidadosamente la problemática de la estacionalidad en la medición, asumiendo, como supuesto simplificador, que en cada período se vende la totalidad de la producción, de manera de evitar el desvío de la atención hacia la problemática de la valuación de los inventarios, con la consiguiente distorsión entre los resultados obtenidos mediante aplicación de los diferentes modelos.

La investigación arranca con la aplicación de los métodos más usuales, desde las distintas escuelas que componen el bagaje doctrinario de la disciplina Costos en la actualidad; luego avanza en la formulación de la crítica de los resultados obtenidos, y plantea nuestro punto de vista acerca del grado de alejamiento de la realidad económica que puedan proponernos las mediciones.

Se expresa que un concepto subyacente en nuestro análisis es la pretensión de que una expresión de los resultados ponga de manifiesto, en su comparación con otra, si en un período nos ha ido mejor o peor que en otro; ya que, en el marco de la Contabilidad de Gestión, en principio parece que es más útil un criterio de medición que arroja mejores resultados cuando nos ha ido mejor en la actividad, y peores en el caso contrario.

Se analiza en primer término el efecto posible de la normalización, si se procede a determinar las tasas predeterminadas para cada uno de los períodos dividiendo el presupuesto de Costos Fijos para cada período por el Nivel de Actividad Normal, para luego evaluar lo que resulta de la determinación de las tasas sobre la base del año completo. En ambos casos, se evalúa los resultados obtenidos en un marco de fuerte estacionalidad, y se propone los diferimientos o anticipaciones de costos que conducirían a una adecuada consideración del fenómeno.

Se procede luego a realizar un similar análisis del impacto que tiene en las asignaciones de los Costos Fijos de Producción (de Capacidad o Estructura, y de Operación) el enfoque propuesto por Osorio, para luego avanzar en la consideración del replanteo formulado por los autores para la asignación de los Costos Fijos de Operación.

Finalmente, se incursiona en el estudio del efecto de la aplicación del Costeo Variable, sugiriendo también una variante de tratamiento de los Costos Fijos para contemplar el fenómeno de la estacionalidad y medir los resultados de los períodos intermedios dentro del año.

En las conclusiones, se precisa que resta ampliar el desarrollo de las propuestas para el tratamiento de la estacionalidad, de modo de precisar el modo de valuar los inventarios de productos, a partir del supuesto de que los volúmenes de venta no concuerden con los producidos, y para las situaciones en que se trabaje con una producción acompasadas con las ventas y elevados inventarios, y el caso opuesto: planta dimensionada para un nivel de actividad menor y estable, con elevados niveles de existencias de Bienes de Cambio.

INTRODUCCIÓN

En un trabajo anterior de uno de los autores del presente, se propuso una investigación acerca de la utilidad de los distintos modelos de determinación de los costos de producción. Como parte de ella, se planteó sus respectivas debilidades, particularmente a la hora de utilizarlos para medir los resultados periódicos.

En particular, se señaló en dicha ponencia las dificultades que se plantean para evaluar los resultados en una empresa en la cual se opere con una estacionalidad significativa. Se expresaba en las conclusiones que quedaba abierta una línea de investigación en la búsqueda del método más apropiado para abordar ese fenómeno.

En este trabajo abordaremos ese análisis, para lo cual resulta interesante plantear un ejemplo supuesto, aplicando de manera sucesiva diferentes modelos de medición de los costos, a los fines de interpretar los resultados obtenidos, y extraer conclusiones sobre la aplicabilidad de cada uno para obtener información relevante.

El ejemplo que plantearemos para encarar el estudio (un ejercicio con información segregada por trimestre), a los efectos de analizar cuidadosamente la problemática de la estacionalidad en la medición, asumirá, como supuesto simplificador, que en cada período se vende la totalidad de la producción, de manera de evitar el desvío de la atención hacia la problemática de la valuación de los inventarios, con la consiguiente distorsión entre los resultados obtenidos mediante aplicación de los diferentes modelos.

Nuestra investigación arrancará con la aplicación de los métodos más usuales, desde las distintas escuelas que componen el bagaje doctrinario de la disciplina Costos en la actualidad; luego avanzaremos en la formulación de la crítica de los resultados obtenidos, y plantearemos nuestro punto de vista acerca del grado de alejamiento de la realidad económica que puedan proponernos las mediciones.

A partir de cada crítica a cada uno de los modelos, avanzaremos en variantes surgidas de nuestras propuestas de rectificación de cada uno de ellos a los fines de que se pueda obtener, en un marco de fuerte estacionalidad, resultados que parezcan relevantes para apreciar la marcha de la empresa. Véase el cuadro 1, el cual contiene los datos con los cuales procederemos a encarar al análisis.

MEDICION DE RESULTADOS PERIÓDICOS EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Un concepto subyacente en nuestro análisis es la pretensión de que una expresión de los resultados ponga de manifiesto, en su comparación con otra, si en un período nos ha ido mejor o peor que en otro; recordamos que, en el marco de la Contabilidad de Gestión, una cualidad esencial de la información es su utilidad, y en principio parece que es más útil un criterio de medición que arroja mejores resultados cuando nos ha ido mejor en la actividad, y peores en el caso contrario.

Si pensamos por un instante en otra disciplina, como por ejemplo la medicina, y nos ubicamos, como realmente la encaramos, como usuarios (pacientes) de los servicios profesionales, desconfiaríamos fuertemente de la medicina si sucediera que cuando sus análisis y estudios nos exhibiera mejores resultados numéricos, el profesional que los interpreta (el médico) sacara la conclusión contraria.

Retomando el marco de nuestra disciplina, hay una obviedad que vale la pena puntualizar como punto de partida: sólo son adecuadamente comparables entre sí dos mediciones de resultados que se refieran a períodos que reúnan ciertas condiciones similares entre sí. Esa es la razón por la cual los “ejercicios económicos”, de los cuales se vale la Contabilidad General para practicar sus mediciones, se corresponden ni más ni menos que con un año calendario.

La razón para elegir el año calendario para practicar las mediciones que conducen a la determinación de los resultados y evaluar la posible distribución de los mismos, es precisamente la comparabilidad que se da entre períodos que no está viciada por la estacionalidad: cada año, igual que el anterior y el siguiente, tienen un verano, un invierno, y eso se relaciona con el posible consumo de bienes que se concentra en una u otra época del año.

El inconveniente con el que nos encontramos en la Contabilidad de Gestión es que la misma sirve de apoyo a la Planificación y la Toma de Decisiones, por lo cual se ha tendido, históricamente, a realizar controles y emitir informes sobre los resultados para períodos inferiores al año: los trimestres, o, aprovechando el apoyo de los medios informáticos disponibles, el mes. Dicho esto sin perjuicio de que, en el Tablero de Comando de cada organización, se realice el seguimiento de muchas variables (como el volumen de ventas o el consumo de ciertos recursos) por semana, o si se quiere, por día.

Como consecuencia de lo señalado, surge la necesidad de fragmentar la información que mide cada renglón del Estado de Resultados por trimestre, o, como tendencia predominante en la actualidad, por mes. Particularmente el renglón del Costo de Producción de los bienes (el “Costo de la Mercadería Vendida”) requiere la aplicación de algún modelo para determinar los costos atribuibles a los productos.

NORMALIZACIÓN DE LOS COSTOS

Históricamente se ha evolucionado desde los modelos de Costeo Completo “por Absorción” hacia la Normalización de los Costos, valiéndose de Tasas Predeterminadas para la imputación de los Costos Fijos a los productos. En la medida en que se defina, a ese efecto, un “Nivel Normal de Actividad” (antes llamado “Capacidad Normal”), se observa, como consecuencia, que las oscilaciones que se den en cada período mensual

respecto de dicho nivel, producen desequilibrios entre los costos predeterminados y los “absorbidos por la producción procesada”.

A la distorsión entre los Costos Predeterminados y los Costos Incurridos, tanto en los Costos Fijos como en los Costos Variables, la tendremos que identificar, en un Modelo Predeterminado, como un desvío monetario; en el caso de los Costos Variables se requiere para ello ajustar el Presupuesto al Nivel Real de Actividad.

Para los Costos Fijos se plantea además la discrepancia entre el “Nivel de Actividad Normal” con el cual se predeterminó la Tasa respectiva, y el Nivel de Actividad Real (el efectivo volumen de producción). En la medida en que el Nivel de Actividad Real supere al Nivel de Actividad Normal, se producirá una Sobreabsorción de Costos Fijos, y en el caso inverso, una Subabsorción de los mismos.

Al aplicarse a los productos un monto mayor que el “Predeterminado” o Presupuestado, la “sobreabsorción” aparece como una “ganancia”, y, por el contrario, cuando el volumen real sea inferior al Normal, se presentará la “subabsorción” como una pérdida.

Tales resultados generados por los desvíos apuntados, teóricamente, expresan lo bueno o malo que para la organización resulte el hecho de que la actividad, en el período sometido a medición, haya sido mayor o menor que la “Normal”. En la medida en que, en diferentes meses del año, y en tanto el nivel “normal” haya sido apropiadamente determinado, las sobre y subabsorciones tenderán a compensarse mutuamente a lo largo de año, pues el volumen real del año se parecerá al predeterminado.

Sin embargo, en el cuadro 2 se aprecia el efecto posible de la normalización, si se procede a determinar las tasas predeterminadas para cada uno de los períodos dividiendo el presupuesto de Costos Fijos para cada período por el Nivel de Actividad Normal: las tasas predeterminadas para los diferentes períodos pueden resultar distintas entre sí, y en consecuencia, las sobreabsorciones previsibles resultan valuadas de modo diferente que las equivalentes subabsorciones, por lo que al cabo del ejercicio tendremos un acumulado distinto de cero, bastante arbitrario e inexplicable.

Distinto sería el caso si se predeterminara la tasa de Costos Fijos sobre base anual, para normalizar no sólo el nivel de actividad sino también los costos fijos por período; el desequilibrio aludido en el párrafo precedente no se produciría, y el acumulado de sobre y subabsorciones previstas, valuadas a una misma tasa, sumaría cero.

En el cuadro 3 se aprecia en fenómeno descripto: las sobre y subabsorciones previstas, calculadas sobre la base de una misma tasa predeterminada, ahora sí tienden a compensarse mutuamente. Sin embargo surge un nuevo problema, que en la práctica, con desvíos entre costos reales y predeterminados, tiende a diluirse, y que consiste en que, con una tasa anual uniforme, las diferencias entre los Costos Fijos Presupuestados para cada período y los “normalizados” no sumarán cero si las sobre y subabsorciones se refieren a períodos con distintos montos presupuestados, apareciendo como supuestos desvíos las diferencias entre los montos presupuestados para cada período y los normalizados (el promedio previsto por período).

El hecho de que tales sobre/sub absorciones se informen como resultados positivos o negativos, respectivamente, del correspondiente mes, implica la valoración de que es bueno aprovechar los recursos en mayor medida, y es malo tenerlos ociosos. Y esa “bondad” o “maldad” se produjo en el mes, resultando razonable imputarla a los resultados determinados para el mismo.

De tal manera, se supone que la aplicación del criterio del “Nivel de Actividad Normal” para la aplicación de los Costos Fijos a los productos, permite medir la capacidad ociosa, o el sobreaprovechamiento de la capacidad, según el mes del que se trate; ello parece, en principio, lógico y razonable, conduciendo a aceptar a los resultados a los que se llega, como una expresión adecuada de la valoración que hacemos de la marcha de la empresa.

Como la valuación de los inventarios, al aplicar el criterio del “Nivel de Actividad Normal”, se realiza en base a los montos predeterminados, se supone que no provoca efectos distorsivos en la medición de los resultados, pues en definitiva los montos activados están valuados a algo parecido a la media del período; esto sólo es estrictamente válido si se normaliza a partir del presupuesto anual de Costos Fijos.

La consecuencia de la aplicación del modelo de Costeo Completo Normalizado, con inclusión de Costos Variables y Costos Fijos en la valuación de la producción (y de los inventarios), es que reconocemos como ganancia producir más que la media, y apreciamos como pérdida producir menos que lo “normal”.

Si la mayor o menor producción fuese atribuible solamente a la mayor o menor eficiencia o aprovechamiento de los recursos, resultaría razonable la medición realizada por aplicación de este modelo, ya que la eficiencia y la ociosidad son fenómenos concernientes a la actividad de la propia empresa,

Pero podría suceder (y sucede) que esos excesos o defectos en la producción respecto del nivel normal, provengan de factores externos, que se reiteren de manera recurrente, un ejercicio tras otro. Y es aquí donde se infiltra el fenómeno de la estacionalidad, la cual consiste en que, sistemáticamente, ejercicio tras ejercicio, el volumen es mayor en cierta época del año, y menor en otra.

Existen casos extremos, como los helados, en los cuales la concentración de volúmenes de consumo es mucho mayor en una época (en este caso el verano) que en el resto del año; otros casos son menos extremos, y otros, por qué no, más sutiles, pero en definitiva la gama de productos en los cuales se aprecia una estacionalidad, es enorme. Y para colmo, no se origina sólo por el calor o el frío de manera directa, sino por ciertos acontecimientos que se producen en ciertos momentos del año debido al modo en que los seres humanos programamos nuestras actividades, para acomodarlas al transcurso de las estaciones.

Son ejemplos significativos de lo antedicho el consumo de calzado y útiles al momento de iniciarse las clases en las escuelas, o de transportes y alojamiento en determinados lugares en las épocas de vacaciones. Por lo tanto, no debemos descuidar el hecho de que, sea de manera directa o de modo indirecto, la mayoría de los bienes reconocen en su comportamiento alguna forma de estacionalidad.

La afirmación del párrafo anterior nos plantea un severo interrogante acerca de la validez de determinar “niveles de actividad normales”, pues parece bastante “normal” el hecho de que los niveles de actividad se vean sometidos a fluctuaciones causadas por la estacionalidad, absolutamente fuera del control de la empresa. Pero lamentablemente se producen también fluctuaciones causadas por hechos bajo el control de la empresa, fruto de su propia eficiencia, y de su grado de aprovechamiento de los recursos.

Frente a la disyuntiva señalada, nuestro punto de vista es que parece lógico que los resultados reflejen las consecuencias de nuestra mayor o menor eficiencia, y de nuestro mejor o peor aprovechamiento de los recursos; pero no nos resulta, en cambio,

convinciente, ni útil para medir la gestión, informar que nos va mejor cuando nuestro nivel de producción aumenta, y peor cuando disminuye, si eso es consecuencia de un factor externo, climático y fuera de nuestro control.

Vale recordar que las sobre o subabsorciones se producen por la mayor o menor producción, y no por la mayor o menor venta; por lo tanto, si producimos más que lo que vendemos, activamos más costos fijos (en los inventarios), y mostramos una mejor absorción de los costos.

Esto último lleva a la curiosidad de que si planificamos nuestros niveles de producción siguiendo la tendencia de los volúmenes de venta, y tenemos en consecuencia bajos inventarios, los costos fijos activados representan montos bajos, y su mayor parte es aplicada al Costo de la Mercadería Vendida ... o a pérdidas por el reconocimiento de subabsorciones en los meses de baja producción, con el correlativo reconocimiento de ganancias en los meses de alta producción.

En cambio, si dimensionamos nuestra fábrica en un nivel más pequeño, y planificamos que nuestras producciones se mantengan en un nivel estable, habrá enormes acumulaciones de inventarios en los períodos de menor venta, que se consumirán en la época del año en que se vende los volúmenes mayores. En este caso, enormes proporciones de costos fijos son diferidos a través de su activación en la valuación de los inventarios, y se reduce el fenómeno de las sobre y subabsorciones.

Como “curiosidad intelectual” cabe pensar en el hecho de que, en un momento dado, por ejemplo, de baja venta estacional, si se nos ocurre la genial idea de sobrestockearnos, reducimos las subabsorciones, y mejoramos los resultados ¿?#! Eso nos parece una posibilidad de manipular los resultados, a costa de un posible perjuicio para la empresa (costos financieros por la inmovilización y por el adelantamiento en la reposición de los recursos).

Una “verdadera curiosidad intelectual” es que, si por cualquier razón, producimos más, ganamos (o perdemos menos) por ese solo hecho (por una mejor absorción de costos fijos), y si producimos menos, perdemos (o ganamos menos) por ese solo hecho (debido a la menor absorción de costos fijos), con independencia de cuáles sean las Ventas.

Por lo dicho en los párrafos precedentes arribamos a la conclusión de que se requiere aislar las fluctuaciones estacionales para que la oscilación de los resultados mida nuestro accionar adecuadamente. Y eso nos lleva como consecuencia a proponer que los costos incurridos a lo largo de todo el año sean finalmente imputados de manera equitativa contra todas las ventas del año; para ello se requiere que parte de los costos fijos de los meses de menor producción por razones de estacionalidad sean imputados a las ventas de los meses de mayor venta por motivo de estacionalidad; finalmente, la estacionalidad consiste simplemente en que la venta está desacompañada a lo largo del año, con la posibilidad mayor o menor (según cómo planifiquemos la producción) de que la producción también fluctúe.

Nos parece de toda lógica, así de simple como parece, decir que los costos fijos del año debieran imputarse al costo de producción de las ventas de los bienes producidos a lo largo del año (un nivel similar, más allá de la estacionalidad), de manera equitativamente igualitaria. No nos parece bien, más bien va contra toda lógica, decir, por ejemplo, que cuando fabricamos menos helados tenemos que informar pérdidas, y en los momentos en que sucede lo contrario, reconocer ganancias. Los costos no absorbidos en un momento del año son costos necesarios de producir a lo largo del año el volumen que

pensamos vender, y por lo tanto debieran devengarse contra el volumen vendido, en el momento en que éste se vende.

Por lo tanto, “normalizar” debiera tender no sólo a que el costo unitario de cada unidad sea similar en los períodos de bajo volumen estacional y en los del pico más alto de volumen, sino también a que no nos masoqueeemos adicionalmente informando más pérdidas en los momentos de baja producción y mejores resultados en los de nivel de actividad más alto. Pero no porque no nos guste, sino porque no es en absoluto equitativo, y se opone al concepto de devengado. Fabricamos lo que fabricamos cuando lo fabricamos, pero el total anual, más allá de la estacionalidad, es producido porque vendemos lo que vendemos, sea cuando fuere que lo vendemos.

Nuestra propuesta va a estar direccionada, en consecuencia, a neutralizar las sub y sobre absorciones practicando una provisión o diferimiento de costos, según el caso, para lograr que los costos fijos incurridos en períodos de bajo volumen estacional, sean imputados contra la producción de los meses de mayor volumen, pues tenerlos es necesario para posibilitar que en los meses de alto nivel de actividad sea posible afrontar esos volúmenes mayores.

En la medida en que los desvíos contables por período pueden incluir aparentes desvíos monetarios, fruto de la distorsión entre los montos de Costos Fijos presupuestados para uno y otro período, se requeriría también diferirlos o anticiparlos para que se compensen. Eso implica reasignar el gasto, para neutralizar el desvío entre su presupuesto por período y el promedio, que es inadmisibles reconocer como resultado. Esto se aprecia al final de cuadro 4.

APLICACIÓN DEL CRITERIO PROPUESTO POR OSORIO PARA LA ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS FIJOS A LOS PRODUCTOS

A continuación vamos a proceder a analizar el impacto que tiene en las asignaciones de los Costos Fijos de producción el enfoque propuesto por Osorio en su texto "La Capacidad de Producción y los Costos". Este tiene dos matices: la identificación de Costos Fijos de variada rigidez, y, en consecuencia, la propuesta de tratarlos con diferente criterio.

Osorio plantea la necesidad de distinguir Costos Fijos de Capacidad o Estructura (los que se mantienen estables a cualquier Nivel de Actividad) y Costos Fijos de Operación (los que asumen diferentes niveles a distintos rangos de actividad), pues se trata de costos de cada turno de trabajo y fluctúan entonces en función de la cantidad de turnos que trabajamos.

El autor citado propone asignar los Costos Fijos de Capacidad en función de una tasa determinada sobre la base de la Capacidad Máxima Práctica; en la medida que el Nivel de Actividad Real sea menor que dicha Capacidad Máxima Práctica (lo más probable, en mayor o menor medida), se registrará como pérdida de cada período una "subabsorción de costos fijos de capacidad" que mide la dosis de la "Capacidad" no utilizada.

Dicha subabsorción puede tener en realidad dos partes: una proviene de la Capacidad Ociosa Anticipada, por la diferencia entre la Capacidad y el Nivel de Actividad Previsto; la otra surge de la diferencia entre dicho Nivel de Actividad Previsto y el Nivel de Actividad Real, y puede tener signo negativo (si el volumen real es inferior al previsto) o positivo (si el volumen real supera al previsto, en cuyo caso se neutraliza parte de la pérdida relacionada con la Capacidad Ociosa Anticipada).

Como Osorio sugiere utilizar como denominador para calcular la tasa de Costos Fijos de Capacidad a la Capacidad ("Máxima Práctica"), excluido el caso excepcional en que se prevea utilizarla en un cien por ciento, se registrará una pérdida en todos los casos. Esto se aprecia en el cuadro 3.

En cambio, para los Costos Fijos de Operación el criterio de Osorio es menos riguroso, pues propone determinar la correspondiente tasa en función del Nivel de Actividad Previsto. Caben varias posibilidades: que dicho Nivel de Actividad Previsto coincidiera exactamente con el uso pleno de tres, dos, o un turno de trabajo, o con un uno parcial de los mismos.

El caso peculiar de que se prevea trabajar tres turnos a pleno es el antes descrito como excepcional, pues supone trabajar haciendo un pleno uso de la capacidad, utilizando no sólo el 100 % del tiempo máximo posible, sino también con un 100 % de eficiencia a lo largo de todo el período al cual la tasa se refiere. Pero además resulta muy poco probable que podamos hacer un uso al 100 de eficiencia del tiempo máximo posible de dos, o de un turno de trabajo. Por lo tanto, es de toda lógica que podremos tener, si el Nivel de Actividad Prevista se refiriera a uno, dos o tres turnos completos, cierta dosis de subabsorciones al comparar luego lo previsto con el Nivel de Actividad Real. La única excepción en la cual podría haber sobreabsorciones sería el caso curioso en que, sobre la marcha, se pasase a trabajar un turno (o dos) más que lo previsto.

Lo más habitual será, entonces, que se prevea usar uno, dos o tres turnos, a un Nivel de Actividad Previsto inferior al máximo posible de los mismos. Y que el Nivel de Actividad Real (sea superior o inferior al Previsto), sea menor que el máximo posible (éste se refiere al 100 % del tiempo posible y el 100 % de la eficiencia posible). Ello sucede porque el criterio de Osorio es menos exigente para estos costos que para los costos fijos de capacidad o estructura. Esto se aprecia en el Cuadro 6.

APLICACIÓN DE NUESTRO REPLANTEO SOBRE LA ASIGNACIÓN DE LOS COSTOS FIJOS DE OPERACIÓN

En otro trabajo de uno de los autores del presente se señaló que aplicar “a ultranza” el mismo nivel de exigencia que Osorio propone para los Costos Fijos de Capacidad implicaría calcular las Tasas Predeterminadas de Costos Fijos de Operación en función del Nivel de Actividad Máximo en la cantidad de Turnos Previstos (al 100 % del tiempo de los mismos y al 100 % de eficiencia). Esa posibilidad nos colocaría en un nuevo escenario respecto al grado de absorción de los Costos Fijos de Operación, pues se registraría también una “Capacidad Ociosa Anticipada” en los Costos Fijos de Operación si se prevé trabajar uno, dos o tres turnos, por debajo del 100 % del tiempo posible para los mismos, y/o por debajo del 100 % de eficiencia, o sea casi siempre. Este caso se observa en el cuadro 7.

Vamos a continuación a proceder a un análisis crítico del efecto que tendría, en el caso de significativa estacionalidad antes descripto, la aplicación de los criterios de Osorio para el tratamiento de los Costos Fijos de Capacidad y los de Operación, y el replanteo de uno de los autores del presente sobre el tratamiento de estos últimos.

En primer lugar, para los Costos Fijos de Capacidad, en el caso de fuerte estacionalidad, Osorio registra una enorme subabsorción en los meses de menor actividad, y una subabsorción menor en los meses del pico estacional alto. Le podemos aplicar a esta imagen el mismo comentario que se formuló antes para las consecuencias de asignar todos los costos fijos en función de un Nivel de Actividad Normal calculado sobre la base del ejercicio completo. Cuando, en la alta temporada de los productos, el criterio del “Nivel de Actividad Normal” registra significativas sobreabsorciones, Osorio informa las menores subabsorciones del año, y en la baja temporada, el criterio del Nivel de Actividad Normal registra significativas subabsorciones, y Osorio informa correlativamente las subabsorciones más significativas.

Le cabe, por lo tanto, al tratamiento dado por Osorio a los Costos Fijos de Capacidad, las mismas reflexiones, y similares sugerencias a las que formulamos antes para las prácticas basadas en el Nivel de Actividad Normal: nuestra propuesta va a estar dirigida a practicar un diferimiento o provisión de costos, según el caso, “para lograr que los costos fijos incurridos en períodos de bajo volumen estacional, sean imputados contra la producción de los meses de mayor volumen, pues tenerlos es necesario para posibilitar que en los meses de alto nivel de actividad sea posible afrontar esos volúmenes mayores”.

Eso, en el caso de Osorio, implica diferir o anticipar montos mayores, pues se trata de lograr que los períodos de alto volumen, en lugar de soportar pequeñas subabsorciones (pues no se generan en ellos) reciban el cargo de la mayor parte de las subabsorciones generadas en la baja temporada, al aplicarlas a resultados en el momento del ejercicio en el que se “devengan” en nuestro concepto, o sea cuando se registran las ventas. A contrario sensu, en los períodos de bajo volumen (el invierno en la empresa de helados), se registrarían subabsorciones sólo en la pequeña proporción que representan, en el volumen del ejercicio completo, las Ventas del período sobre el total anual.

Así tenderíamos, con tales diferimientos o anticipaciones de las subabsorciones, a que las subabsorciones de todo el año sean “devengadas” como resultados del período de manera proporcional al volumen de los respectivos períodos, de manera precisamente inversa al modo en el cual se generan: la “Capacidad Ociosa” no es un problema

devengado en la baja estación, sino un costo necesario de estructura relacionado con el volumen de la alta estación. La solución propuesta se observa en el cuadro 5.

Parece de toda obviedad, en un curioso ejemplo extremo, que si tuviésemos que ampliar nuestra capacidad por un crecimiento enorme de volumen en el mes de pico de producción más alto, el análisis de Osorio reflejaría mayores pérdidas en los demás meses, a pesar de que esa ampliación esté causada por ese mayor volumen, y parecería razonable que se la impute como costo, aunque sea “del período” devengándola contra el volumen del mes que la causa.

Resulta por lo menos indigerible que las pérdidas del invierno aumenten porque tuvimos que ampliar la capacidad debido a un brusco crecimiento de la demanda en verano, siempre y cuando sea necesario producir en verano por razones válidas como la condición de perecederos de los productos, o por una decisión estratégica pertinente basada en el significativo costo de almacenaje que se generaría en caso de nivelar las producciones de los distintos períodos a costa de hacer fluctuar de manera grotesca los inventarios.

Para el caso de los Costos Fijos de Operación, luego del replanteo sugerido por uno de los autores del presente, debemos analizar las dos variantes: lo que sucede, ante la estacionalidad, si se determinan las Tasas de Costos Fijos de Operación en función del Nivel de Actividad Previsto (la propuesta de Osorio), y si se lo hiciera en base a dicho “replanteo”, determinándolas en función del Nivel de Actividad Máximo de los turnos de trabajo previstos.

Resulta claro que el “replanteo” tendía a dar a los Costos Fijos de Operación un tratamiento con el mismo grado de exigencia que a los Costos Fijos de Capacidad, y conduce seguramente, como ya se dijo, a la existencia de una Capacidad Ociosa Anticipada. Por lo tanto, nuestro criterio sería que, finalmente, las subabsorciones deben devengarse como “costos de los períodos”, pero en base a la proporción en que tales producciones del ejercicio completo son vendidas; ello conduce a fuertes diferimientos y provisionamientos de costos, para invertir la apropiación a lo largo del ejercicio. Si hubiera circunstanciales sobreabsorciones (por la habilitación de turnos adicionales sobre la marcha), deberían correr la misma suerte, para lo cual seguramente se requeriría un caudal de diferimientos y provisionamientos menor.

La aplicación de la propuesta de Osorio respecto del tratamiento de los Costos Fijos de Operación (tasas determinadas en función del Nivel de Actividad Previsto) permite, de manera aleatoria, que se produzcan sobre o subabsorciones, y por supuesto, con la misma aleatoriedad, permite algo más cuestionable: que las tasas de los diferentes períodos sean distintas entre sí. Esto sucede porque en cada período se estará dividiendo un presupuesto para uno, dos o tres turnos de operación, por Niveles de Actividad Previsto que seguramente significan un aprovechamiento parcial (mayor o menor en unos u otros períodos) de esos turnos. Esto se observa en la segunda parte del cuadro 4.

En nuestra visión el segundo problema apuntado sustenta el replanteo antes tratado, pues si nos resignamos a esa diversidad de tasas, la valuación de los bienes producidos en cada uno de los períodos es diferente, por una razón meramente accidental: los costos de cada unidad producida en un volumen que, por requerir un turno y fracción, emplea dos turnos, son muy superiores a un volumen menor, que quepa ajustadamente en un turno; y al mismo tiempo, se registran significativas subabsorciones. Ni una ni otra cosa nos parecen adjudicables al período en que suceden, sino que les caben las generales de la ley de lo dicho respecto del devengamiento a lo largo del año.

En el enfoque de Osorio para los Costos Fijos de Operación, para neutralizar la estacionalidad, deberíamos nivelar las tasas predeterminadas de los distintos períodos, para lo cual se hace necesario que se formulen diferimientos y anticipaciones antes de calcular las tasas. Con este procedimiento se logrará que el costo imputado a cada unidad vendida a lo largo del ejercicio lo sea en función de los Costos Fijos de Operación del volumen previsto para el ejercicio completo, divididos por la cantidad de turnos previstos. Esto se aprecia en el cuadro 6.

Queda por analizar el impacto de aplicar nuestro “replanteo” respecto del modo de asignación de los Costos Fijos de Operación, en base al Nivel de Actividad Máximo de los turnos previstos. Se aprecia en el cuadro 8 que la tasa predeterminada, calculada obviamente en este caso sobre base anual, es menor que la que se determinaba en el cuadro 5 para la aplicación del criterio de Osorio (Nivel de Actividad Prevista) sobre base anual.

Esto es así porque estamos frente a 8 turnos trimestrales de trabajo para atender un Nivel de Actividad Previsto que, distribuido de otra manera en el año, cabría solamente en 6 turnos. Se aprecia la curiosidad, comparando los cuadros 5 y 8, que los niveles de diferimiento y anticipación requeridos para neutralizar el impacto de la estacionalidad son los mismos, pues estamos frente a los mismos montos presupuestados y los mismos volúmenes.

Lo que cambia, entre uno y otro planteo, es la Tasa Predeterminada, y en consecuencia, los montos de la absorción prevista, que refleja el subaprovechamiento de los 8 turnos previstos, al planificar para ellos un volumen de producción que requiere 3 turnos trimestrales completos en el año.

REPLANTEO DE LA APLICACIÓN DEL COSTEO VARIABLE A LA MEDICIÓN DE RESULTADOS DE PERÍODOS INTERMEDIOS

No podríamos, por honestidad intelectual, evadirnos de la necesidad (junto con la tentación) de traer a colación las consecuencias que tiene la estacionalidad para la aplicación del costeo variable. El análisis parece mucho más sencillo, por cuanto este modelo considera a los Costos Fijos como costos del período, interpretándose esa afirmación como el cargo a resultados de los costos los incurridos en cada período (ya sea el mes, o, en nuestro ejemplo, el trimestre), devengándose en función de las ventas solamente los costos variables.

Debemos reconocer el sustento filosófico de dicho modelo, y lo adecuado que resulta como soporte en numerosas evaluaciones de sensibilidad de los resultados ante diferentes decisiones, pero si intentamos tomar los resultados mensuales determinados mediante aplicación del Costeo Variable como evaluaciones de lo “bien” o “mal” que le está yendo a la empresa, llegamos a un callejón sin salida: en los meses de alta temporada tenemos localizadas todas las ganancias, mientras que los meses de baja estación arrojan dramáticas pérdidas.

El aparente dilema se salva haciendo una sutil precisión: si los costos variables son costos de los productos, es lógico que sean devengados contra las ventas de los productos, obviamente, en los mismos meses. Como los costos fijos son “costos del período” asumiremos como lógico que sean “devengados” como costos del período. Pero ¿cuál es el período del que hablamos?

En un marco de fuerte estacionalidad se ve claramente que el nivel de costos fijos “mensuales” proviene del pico más alto de actividad que tenga la empresa por causa de tal estacionalidad; la culpa de la enorme pérdida del invierno no la tiene el frío del invierno, ni mucho menos una decisión de la empresa basada en las necesidades de invierno, sino en el alto volumen previsto para el verano. Esto se aprecia claramente si imaginamos que una empresa de estacionalidad muy profunda (por ejemplo hotelería en un lugar balneario), crece significativamente en volumen en verano: su estructura, por consiguiente, debe crecer y, si imputamos los costos fijos según se incurre en ellos, se agrava profundamente las pérdidas que se exponen en los meses de invierno, sin que nada haya sucedido por causa de la actividad que en ellos se desarrolla.

¿Qué tal si convenimos que los costos fijos son entonces costos del período, pero asumimos que como período el único representativo que tiene una entidad sería, ante la fuerte estacionalidad, el año? Nos parece tan obvio, tan ajeno a toda discusión, que concluiríamos con la propuesta de que una prolija aplicación del costeo variable supone que los costos variables sean tratados como costos de los productos, y por lo tanto devengados en función de las ventas, y los costos fijos, en la misma prolija aplicación, deben considerarse como costos del período (el año).

El hecho de que se incurra en un cierto nivel de Costos Fijos en cada mes no obedece, como ya se dijo, a ninguna causa relacionada con la actividad del mismo; no son función de las ventas del mes sino de la estructura necesaria para soportar el nivel más alto, localizado en otro mes. Si la dimensión de los Costos Fijos es función del máximo nivel de actividad, resulta racional reconocer que son función del volumen de Ventas.

Entonces, a pesar de que se incurra en Costos Fijos periódicos anuales en cierta dosis a lo largo de cada uno de los meses, parecería razonable anticiparlos o diferirlos

para que sean devengados contra los volúmenes que son causantes de su dimensión, o sea los de los meses en que las ventas son mayores. Eso, traducido al castellano, implicaría que los costos fijos del período (año) se devenguen en función de las ventas mensuales. Así llegaríamos a la propuesta inserta en el cuadro 9.

CONCLUSIONES

En resumidas cuentas, y como curiosa conclusión del esquema de investigación planteado, llegamos a la convicción de que, cualquiera sea el modelo de determinación de costos que escojamos, en la medida que apliquemos, con la mejor dosis de sentido común, anticipaciones o diferimientos que consideren adecuadamente el objetivo de neutralizar la estacionalidad, llegaremos a que los Costos de las Ventas son Costos de las Ventas (esto no es una tautología sino una observación), y los Costos del Período son costos del período en el cual vendemos (el mismo año, la misma estación completa), o mejor dicho, son Costos del período devengados contra todas las ventas del período.

La sutileza es que ante una significativa estacionalidad, el único período digno de análisis serio es el año, y si queremos evaluar, en el marco del Costeo Variable, si, en porciones mensuales en las que decidimos cortar a torta del año, nos está yendo bien o mal en dirección al objetivo anual, debemos repartir los “costos del período”, como costos de año aunque a muchos de ellos haya que pagarlos mensualmente.

Y ese reparto, parecería apropiado que se contabilice y se haga en función de las ventas previstas para cada una de esas porciones; eso parece más útil que dividirlos por 12, para cargar a cada porción del período una tajada de los costos fijos pareja, cuando la causa del nivel de dichos costos fijos no es pareja, sino que tienen una dimensión determinada por las ventas del pico más elevado, y resulta obviamente equitativo imputarlos contra las ventas, en las porciones del año en que éstas suceden.

Empezaremos el razonamiento por el lado contrario: ¿no sería razonable que el costo de un alquiler, o una amortización, si no tenemos más remedio que soportarlos todo el año, para vender en un solo mes, deberían cargarse a resultados en ese mes solamente? Si, por el contrario, hay ventas también en los demás meses, ¿no parece adecuado cargarles también una proporción, por ejemplo en función de las ventas de cada uno?

Finalmente, y como conclusión del camino de investigación elegido, llegamos a la conclusión reiterada en la humanidad de que los extremos se juntan, pues nos asombra que los resultados a los que llegamos por mes son curiosamente parecidos en cualquier modelo que elijamos. ¿Por qué? Muy sencillamente porque estamos privilegiando el principio de “devengado”, reconociendo que la obra de un fraile de final de Medioevo era sabia, y puede resistir los embates del Costeo por Absorción, el Costeo Completo Normalizado, los replanteos de Osorio, el Costeo Variable, y los replanteos de uno de los autores del presente trabajo, cuyo apellido no cabe aquí citar por respeto al anonimato que requiere el reglamento para la aceptación de trabajos en los Congresos del IAPUCO.

Un extenso Anexo con cuadros numéricos es lo que humildemente pueden ofrecer los autores de la presente ponencia para transmitir la tranquilidad de que todo lo descrito es aplicable, aunque quede por desarrollar ejemplos que incluyan inventarios, y la ilustración de cómo analizaríamos los efectos de tener grandes fábricas con alta capacidad ociosa pero bajos stocks, versus pequeñas fábricas utilizadas a pleno con enormes inventarios. Sólo agregamos que no tiene más mérito debatir acerca de la utilidad de diferentes modelos, sino que hay que utilizar a cada uno de ellos en cada situación en la que resulte útil, poniendo cuidado en que, si queremos controlar resultados, en cualquiera de ellos, seamos cuidadosos en la aplicación del sabio principio de devengado, y nos pueden sorprender, todos los modelos, arrojando resultados curiosamente parecidos.

ANEXO

CUADRO 1:						
PERÍODO		I	II	III	IV	TOTAL
VOLÚMENES:						
Nivel de Actividad Prevista por Turno	Tons./Turno	10	10	10	10	40
Capacidad Máxima	Toneladas	30	30	30	30	120
Nivel de Actividad Previsto	Toneladas	25	12	5	18	60
Turnos Previstos	Turnos	3	2	1	2	8
Nivel de Actividad Máxima de los Turnos Previstos	Toneladas	30	20	10	20	80
Nivel de Actividad "Normal"	Toneladas	15	15	15	15	60
PRESUPUESTOS:						
Costos Fijos de Capacidad:	\$	4500	4500	4500	4500	18000
Costos Fijos de Operación:	\$/Turno	1800	1800	1800	1800	
	\$	5400	3600	1800	3600	14400
Costos Fijos Totales	\$	9900	8100	6300	8100	32400

CUADRO 2:						
TASAS PREDETERMINADAS PARA EL MODELO DEL "NIVEL DE ACTIVIDAD NORMAL" APLICADO SOBRE LA BASE DE CADA PERIODO:						
Tasa trimestral de Costos Fijos (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	660	540	420	540	540
Absorción Prevista por Trimestre	\$	16500	6480	2100	9720	34800
Sobre/(Sub)Absorción Prevista Anual	\$					2400
Desvío en Volumen por Trimestre	Tons.	10	-3	-10	3	0
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	6600	-1620	-4200	1620	2400
Desvío Contable por Trimestre	\$	6600	-1620	-4200	1620	2400

CUADRO 3:						
TRATAMIENTO PROPUESTO POR OSORIO:						
Tasa de Costos Fijos de Capacidad (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	150	150	150	150	150
Absorción Prevista por Trimestre	\$	3750	1800	750	2700	9000
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	-750	-2700	-3750	-1800	-9000
Tasa de Costos Fijos de Operación (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	216	300	360	200	240
Absorción Prevista por Trimestre	\$	5400	3600	1800	3600	14400
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	0	0	0	0	0
Suma de tasas (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	366	450	510	350	390

<u>CUADRO</u>						
<u>4:</u>						
REPLANTEO POR ESTACIONALIDAD:						
del criterio del "Nivel de Actividad Normal":						
Tasa de Costos Fijos (base anual)	\$/Ton.					540
Absorción Prevista por Trimestre	\$	13500	6480	2700	9720	32400
Sobre/(Sub)Absorción Prevista Anual	\$					0
Desvío en Volumen por Trimestre	Tons.	10	-3	-10	3	0
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	5400	-1620	-5400	1620	0
Presupuesto de Costos Fijos	\$	9900	8100	6300	8100	32400
Desvío Contable por Trimestre	\$	3600	-1620	-3600	1620	0
aparente Desvío Monetario	\$	1800	0	-1800	0	0
Sobre/(Sub)Absorción Devengada por Trimestre	\$	0	0	0	0	0
Diferimiento/(Provisión) requeridos	\$	-3600	1620	3600	-1620	0

<u>CUADRO</u>						
<u>5:</u>						
REPLANTEO POR ESTACIONALIDAD de OSORIO						
para los COSTOS FIJOS DE CAPACIDAD:						
Tasa de Costos Fijos de Capacidad (base anual)	\$/Ton.					150
Absorción Prevista por Trimestre	\$	3750	1800	750	2700	
Absorción Prevista Anual	\$					9000
Sobre/(Sub)Absorción Prevista Anual	\$					-9000
Presupuesto de Costos Fijos de Capacidad	\$	4500	4500	4500	4500	18000
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	-750	-2700	-3750	-1800	-9000
Sobre/(Sub)Absorción Devengada por Trimestre	\$	-3750	-1800	-750	-2700	-9000
Diferimiento/(Provisión) requeridos	\$	-3000	900	3000	-900	0

<u>CUADRO</u>						
<u>6:</u>						
REPLANTEO POR ESTACIONALIDAD de OSORIO						
para los COSTOS FIJOS DE OPERACION:						
Tasa de Costos Fijos de Operación (base anual)	\$/Ton.					240
Absorción Prevista por Trimestre	\$	6000	2880	1200	4320	
Absorción Prevista Anual	\$					14400
Sobre/(Sub)Absorción Prevista Anual	\$					0
Presupuesto de Costos Fijos de Operación	\$	5400	3600	1800	3600	
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	600	-720	-600	720	0
Sobre/(Sub)Absorción Devengada por Trimestre	\$	0	0	0	0	0
Diferimiento/(Provisión) requeridos	\$	-600	720	600	-720	0

<u>CUADRO</u>						
<u>7:</u>						
NUESTRO REPLANTEO DEL TRATAMIENTO DE OSORIO A LOS COSTOS FIJOS DE OPERACIÓN:						
Tasa de Costos Fijos de Capacidad (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	150	150	150	150	
Absorción Prevista por Trimestre	\$/Ton.					150
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	3750	1800	750	2700	9000
	\$	-750	-2700	-3750	-1800	-9000
Tasa de Costos Fijos de Operación (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	180	180	180	180	
Absorción Prevista por Trimestre	\$/Ton.					180
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	4500	2160	900	3240	10800
	\$	-900	-1440	-900	-360	-3600
Suma de tasas (calculada sobre base anual)	\$/Ton.	330	330	330	330	
	\$/Ton.					330

<u>CUADRO</u>						
<u>8:</u>						
REPLANTEO POR ESTACIONALIDAD DE NUESTRA REVISIÓN SOBRE LOS C.F. DE OPERACIÓN:						
Tasa de Costos Fijos de Operación (base anual)	\$/Ton.					180
Absorción Prevista por Trimestre	\$	4500	2160	900	3240	10800
Sobre/(Sub)Absorción Prevista Anual	\$					-3600
Presupuesto de Costos Fijos de Operación	\$	5400	3600	1800	3600	14400
Sobre/(Sub)Absorción Prevista por Trimestre	\$	-900	-1440	-900	-360	-3600
Sobre/(Sub)Absorción Devengada por Trimestre	\$	-1500	-720	-300	-1080	-3600
Diferimiento/(Provisión) requeridos	\$	-600	720	600	-720	0

<u>CUADRO</u>						
<u>9:</u>						
COSTEO VARIABLE:						
Presupuesto de Costos Fijos por Trimestre	\$	9900	8100	6300	8100	32400
REPLANTEO POR ESTACIONALIDAD DEL COSTEO VARIABLE:						
Nivel de Actividad Previsto	Tons.	25	12	5	18	60
Presupuesto de Costos Fijos (anuales)	\$					32400
Devengamiento en función del Volumen	\$	13500	6480	2700	9720	32400
Presupuesto de Costos Fijos por Trimestre	\$	9900	8100	6300	8100	32400
Diferimiento/(Provisión) requeridos	\$	-3600	1620	3600	-1620	0

BIBLIOGRAFÍA

- OSORIO, OSCAR M.: "La Capacidad de Producción y los Costos"; Ediciones Macchi
- CASCARINI, DANIEL C.: "Teoría y Práctica de los Sistemas de Costos" 1ª edición; Editorial La Ley, septiembre 2004
- HORNGREN, FOSTER y DATAR, "Contabilidad de Costos, un enfoque gerencial", Pearson Educación, 10ª ed., México, 2002
- HANSEN y MOWEN, "Administración de Costos", edit. Thomson, México, 1996
- VAZQUEZ, JUAN CARLOS, "COSTOS", Edit. Aguilar
- GIMENEZ, CARLOS M. Y COLABORADORES: "Costos para Empresarios"; Ediciones Macchi, 1995
- MALLO, CARLOS, "Contabilidad de Costes y de Gestión", ed. Pirámide
- Revista "COSTOS Y GESTIÓN" del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos)
- Anales de Congresos Nacionales e Internacionales de Costos