

COSTOS INDIRECTOS

Cifras Históricas

M. en A. y C. P. ALEJANDRA BECERRIL MONTES
INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE MONTERREY
CAMPUS ESTADO DE MEXICO

RESUMEN

Hace dos años participé en el III Congreso Internacional de Costos con el tema Modelo de Costeo Basado en Actividades, el que me llevó a aplicarlo encontrando las restricciones tales como la disposición de recursos para poderlo implantar en las empresas.

Entonces me puse a reflexionar como podría ayudarlas tomando los elementos con los que ya contamos, y por esa razón me dispuse a contemplar los COSTOS INDIRECTOS que son el elemento del Costo más complejo y que es el que ha sido el punto vulnerable dentro de la Contabilidad de Costos.

Tomé los prorrateos PRIMARIO, SECUNDARIO Y FINAL, con cifras históricas y procedí a hacer las aplicaciones más disparatadas por las que llegué a las conclusiones que menciono en este trabajo.

Con la esperanza que estas contribuciones sirvan a la humanidad y dentro del marco que ustedes indican en su TEMARIO en el ítem 4. "COSTOS PARA UN AMBIENTE DE COMPETITIVIDAD GLOBAL: ¿Absorción, variable o ABC" propongo este trabajo, del que no incluyo toda la hoja de cálculo respectiva. La razón de esto es que en caso de que mi trabajo sea seleccionado, yo de inmediato, atendiendo sus amables instrucciones se las haría llegar.

INTRODUCCION

Actualmente este ambiente de convivencia global en el que vivimos ha servido para poder considerar todas las fortalezas y debilidades de lo que poseemos, y los **costos** no son la excepción.

Desde que empezaron a firmarse convenios bilaterales y multilaterales de todo tipo, incluyendo los comerciales en un marco de intercambios más estrechos entre naciones, de integraciones sociales, se vislumbraba un cambio estructural mundial. En este contexto, la CONTABILIDAD DE COSTOS sin dejar de ser la tecnología precisa que es, también debe contemplársele desde un punto de vista diferente.

El tema que ahora he decidido abordar es el relacionado con el tercer elemento del costo, los COSTOS INDIRECTOS, cuya naturaleza ha sido muy compleja, y alrededor de los cuales se han desarrollado técnicas para poder identificarlos de la mejor manera a los productos.

A nivel histórico técnicamente estos costos indirectos tienen tres prorrateos o fases para poder tener una mejor identificación de ellos en los productos, a saber:

EL **PRORRATEO PRIMARIO** que permite a partir de la contabilización globalizada de las seis partidas que conforman los indirectos (materia prima indirecta, mano de obra indirecta, depreciaciones de fábrica, amortizaciones de instalaciones de fábrica, aplicación de activos diferidos pagados por anticipado y las erogaciones como son renta, luz, teléfono, impuestos a la producción, etc. etc.) establecer la mecánica de identificación de

estos conceptos generales en cada uno de los departamentos involucrados, llamados técnicamente CENTROS DE COSTOS, tanto directos como indirectos, de acuerdo con las bases que resulten más apropiadas.

Al respecto es importante mencionar que dichas bases como su nombre lo dice, son aquellos componentes o elementos que son uniformes o consistentes en cada uno de los centros de costos, así por ejemplo tenemos que para asignar los materiales indirectos, podremos usar los comprobantes de salida del almacén; para asignar la renta, podría ser en función de metros cuadrados, metros cúbicos o volumen ponderado de cada centro de costos; para asignar el servicio de correos se haría una estimación basada en la experiencia, etc. etc.

Aquí cabe comentar que a medida que el concepto es más genérico, las bases de prorrateo van siendo más y más difíciles de especificar, lo que en parte se soluciona, conociendo a profundidad a la empresa y obviamente su proceso de producción. Pero aún así, esta complejidad permanece aunque sea en un menor grado.

Contablemente este prorrateo ocasiona una reasignación de conceptos de costos indirectos en las SUBCUENTAS de la cuenta General llamada COSTOS INDIRECTOS REALES.

El segundo paso de asignación de los Costos Indirectos a los productos con cifras históricas es el **PRORRATEO SECUNDARIO** cuya información parte del resultado del Prorrateo primario en donde ya tenemos cantidades asignadas a los diferentes centros de costos, tanto de servicio como productivos, especificando los conceptos en cada uno de ellos.

Como puede observarse, el objetivo de toda esta técnica es asignar los costos indirectos a los productos, entonces en este paso se derramarán las cantidades que identifican los conceptos de cada uno de los departamentos de SERVICIO a los departamentos productivos o centros de costos directos.

Para poder hacer este prorrateo se tiene que identificar la relación de servicio secuencial de los departamentos, partiendo de aquél que da un servicio más general y continuando en forma gradual hasta el que da un servicio más específico. Es conveniente hacer notar que por la estructura de las funciones de las empresas en ocasiones es difícil delimitar la relación de servicio que tienen los departamentos, lo cual podría solucionarse haciendo prorrateos recíprocos antes de este, o utilizando planteamientos matemáticos para solucionarlo.

El orden podría decirse el más común, en la estructura de una empresa es:

- Servicio de Edificio
- Servicio de Vigilancia
- Dirección de la Fábrica
- Departamento de Personal
- Departamento de Costos
- Planta de energía eléctrica.
- Departamento de mantenimiento mecánico.
- Departamento de planeación de producción y control de inventarios.
- Sección de tráfico.
- Departamento de compras.

- Almacén de materias primas.
- Departamento de compresoras de aire.
- Departamento de Calderas.

Una vez identificada la secuencialidad de los departamentos, también se utilizan bases de prorrateo, las que deben reunir las características de generalidad de uso o de pertenencia en los departamentos sobre los que se prorratean.

Las bases más comunes serían por ejemplo: para Dirección de Fábrica se podrían usar horas hombre trabajadas de la dirección, o por porcentajes estimativos; departamento de compras, la función de compra de materiales sería asignada al almacén de materiales y otras compras asignadas a otros departamentos en función a número de pedidos atendidos. Es aquí donde como ejemplo el Departamento de Personal, da servicio a toda la industria de transformación en la misma forma que el Departamento de Mantenimiento, por lo que sería conveniente hacer planteamientos matemáticos para hacer estas asignaciones.

Contablemente este prorrateo generará un asiento también dentro de las subcuentas de COSTOS INDIRECTOS REALES solo por la parte de cada cantidad asignada en el prorrateo secundario que tenga que derramarse a los demás departamentos de servicio y a los productivos, para dejar en dichas subcuentas solo el registro de los conceptos en los Departamentos Productivos.

La última etapa de esta tecnología de prorrateos con cifras históricas es el **PRORRATEO FINAL** que tiene como base el resultado del prorrateo Secundario y que concluye la etapa de asignación de los costos indirectos a los productos. Aquí se utilizan bases de asignación siendo las más comunes:

- en función de la magnitud física de la producción: número de artículos, peso y volumen de los mismos.
- en función del costo de los elementos directos utilizados: materia prima directa utilizada y mano de obra directa empleada en cada artículo o costo primo.
- en función del tiempo en que se desarrolla la producción: horas hombre u horas máquina, y
- haciendo una mezcla de todas las alternativas anteriores.

Como lo que son, bases, es conveniente considerar que tienen un comportamiento uniforme en todo.

Después de toda esta explicación me permito poner a su consideración todas las fortalezas y debilidades de esta técnica a nivel histórico, las que enuncio empezando por las primeras:

Fortalezas:

- Permite conocer y relacionar los montos de los conceptos con los departamentos a los que les dan servicio ayudando a tener un concepto más claro de la integración de las funciones de una empresa.
- Ayuda a identificar el grado de reciprocidad que existe entre los diferentes departamentos de la empresa.
- Se obtiene información acerca del comportamiento de cada uno de los conceptos indirectos.
- Ayuda a la estructura organizacional de la empresa.
- Hace posible el registro del tercer elemento del costo y su control.

Debilidades:

- Se vuelve compleja y difícil de determinar la reciprocidad de los departamentos, cuando entre ellos tienen grados similares.

- Las bases de prorrateo tienen la desventaja de ser a veces no muy cercanas a la realidad, cuando por razones administrativas no es posible determinar con precisión el comportamiento del costo.
- en el prorrateo final cuando se asignan ya los costos a los productos, se hace por medio de unidades físicas, horas hombre u horas máquina u otras bases y es en este punto en donde la CONTABILIDAD DE COSTOS a nivel histórico ha sido gravemente criticada.

La razón de esta última debilidad es porque en la actualidad las circunstancias de producción son otras. Me refiero a que con el avance mundial en todos los aspectos, incluyendo obviamente el tecnológico y social, los elementos del costo tienen un comportamiento diferente. Ahora hablamos de la no existencia de almacenes de materiales que permiten optimizar los recursos, de la automatización de los procesos que hacen que la mano de obra manual ya no sea un renglón tan importante en número de trabajadores, ahora lo es en especialización y en poca cuantía, de los cambios de mentalidad de quienes dirigen las empresas y de quienes laboran en ellas.

En cuanto a los conceptos indirectos en México se tienen dos consideraciones de acuerdo al trabajo en serie y al trabajo por pedidos. ¿Por qué hay que considerar esto?. Porque debido a las condiciones económicas por las que atrevesamos hemos aquilatado que dependiendo de factores como el mercado, el desarrollo tecnológico y la disposición de recursos es necesario tomar decisiones de producción y por ende la inversión necesaria en estos indirectos.

Si se trabaja en serie se está expuesto a que los productos no se vendan, entonces las inversiones en costos indirectos no se recuperan fácilmente y su identificación a nivel individual no está reflejando la realidad, porque el costo de no vender no se está considerando en ellos. Si se trabaja por pedidos que ahora es lo usual, se tienen mayores posibilidades de hacer una mejor utilización de estos recursos indirectos en tal forma que su recuperación no contempla ningún costo de tardanza.

Este entre otros, es un aspecto que no está contemplado dentro de la asignación de costos indirectos a los productos, ahora se tienen que tomar factores humanos, de condiciones de mercado, de condiciones de avances tecnológicos acelerados que existían en el pasado no tan remarcados, que ahora se han hecho patentes por la velocidad de desarrollo que se ha dado en los últimos tiempos.

En este contexto he hecho un estudio del comportamiento de los costos indirectos en el **Prorrateo Primario**, considerando todas las situaciones que afectan la elaboración de un producto como son las funciones de dirección administrativa, de auditoría de utilización de recursos humanos.

Debo aclarar que el costo tradicional distingue los elementos del costo como los que se generan en el AREA DE FABRICA, la superficie física que contienen los departamentos o centros de costos directos o de producción y los departamentos de servicio que le auxilian como son almacenes, el Depto. de Control de Calidad, el Depto. de Mantenimiento, Calderas, etc., excluyendo el área administrativa general y el área de ventas.

¿Por qué he hecho esto? Porque se ha puesto en práctica en México la utilización del método ABC (Activity Based Costing) como un recurso para resarcir las debilidades de la asignación de costos a los productos.

Este método consiste en asignar los costos a los productos haciéndolo previamente a cada actividad, pudiéndose aplicar este a cualquier área y a cualquier tipo de empresa. Uno de los aspectos de convencimiento de este método es que agrega al costo la inversión que una empresa hace en Auditoría.

La desventaja que he encontrado en la aplicación de este método es:

- Que se requiere de una gran inversión en el cómputo de todas las actividades de cada uno de los puestos o fases de un departamento o de un proceso.
- Debido a nuestra posición actual en México, es incosteable utilizar recursos extras para la implantación de este método ABC.
- Se tienen también situaciones administrativas muy complejas porque se han reducido empleados y una persona hace más de una actividad.

Como comenté en páginas anteriores, para poder hacer más expedita la aplicación de los Costos a las empresas como un sistema de información para la toma de decisiones, y por la poca puesta en práctica del Método ABC, le hice algunas adaptaciones a los prorrateos, principalmente el PRIMARIO para considerar los items que contempla el METODO ABC, logrando de esta manera una mejor distribución de los costos indirectos, llegando aritméticamente a un resultado muy similar que el ABC, obviamente no analizando las actividades ni ayudando a eliminar aquéllas que no son necesarias ni optimizando las que se tienen.

Básicamente la modificación consistió en involucrar todas los costos de las actividades posibles como son la del director general, de administrativos no incluidos en fábrica, algunos de ventas, honorarios laborales y legales, funciones de auditoría, asesoría, cómputo, etc.

Finalmente hago hincapié que este trabajo lo enfoqué a los costos históricos porque son estos la base para tomar decisiones tanto de estimación de costos como de planeación de empresas y en virtud de que el Método ABC se enfoca básicamente a aspectos administrativos y que estamos en un contexto en el que el ahorro de los recursos es vital, consideré que esto es de gran ayuda para las empresas.

CONCLUSIONES

- La asignación de COSTOS INDIRECTOS históricos por medio de Prorrateos, considerando todas las actividades de una empresa industrial de transformación, ayudan a una mejor distribución.
- El método ABC (Activity Based Costing) tienen limitaciones de aplicación, en vista de la disponibilidad de recursos.
- La asignación de COSTOS INDIRECTOS históricos no ayuda al depuramiento de actividades como lo hace el ABC.
- Se tiene el dilema de si se usan COSTOS HISTORICOS, COSTOS VARIABLES O ABC. Yo pienso que cada uno tiene su utilidad, a saber: los HISTORICOS son fundamentales para poder estructurar los variables o el ABC.; además estos dos últimos son para tomar decisiones.
- Yo pienso que en el futuro, el ABC es una gran alternativa para toma de decisiones y por qué no para fines de registro.

BIBLIOGRAFIA

CONTABILIDAD DE COSTOS. Armando Ortega Pérez de León. EDITORIAL UTEHA. 1994

COMMON CENT. THE ABC PERFORMANCE BREAKTHROUGH. Peter, B. B Turney.
Editorial: COST TECHNOLOGY, Hillsboro, Oregon, E.E.U.U.1991