

Causales de Costos (I)

Marysela Coromoto Morillo Moreno ()*

Continuamente la gerencia de las pequeñas y medianas empresas (Pymes) intenta controlar sus gastos operativos y costos de producción, para crear y mantener ventajas sobre la competencia, y tratar de sobrevivir en el mercado. Éstos esfuerzos son infructuosos cuando se desconocen las verdaderas causas por las cuales se incurre en costos. A continuación se intentan explicar algunas variables de las cuales depende el nivel de costos incurridos, incluyendo el causal tradicional, y así dar una mejor comprensión de las causas para la ampliación de las alternativas en el control de los costos.

Tradicionalmente la variable que mejor explica los cambios del nivel de costos por unidad es el volumen. Este volumen de actividad o nivel de actividad económica es la cantidad de unidades producidas y/o vendidas, o cantidad de servicio prestado, y ha sido uno de los criterios más importantes utilizado por la contabilidad de gestión tradicional para la planeación y el control, en el modelo punto de equilibrio o también llamado costo - volumen - utilidad, y en el análisis del margen de contribución. Sin embargo, a través del funcionamiento y análisis de estas herramientas se pueden deducir muchas limitaciones del volumen como causal de los costos.

Tanto el modelo costos volumen utilidad como el análisis del margen de contribución colocan al nivel de actividad como variable principal y única del comportamiento de los costos, pues asumen la condición "ceteris paribus"; sin embargo, bajo el enfoque estratégico, mantener esta condición resulta limitado, dado que es inadecuado realizar un análisis donde no se considere la actuación de la competencia y demás agentes externos a la organización (amenazas y oportunidades) así como el contexto interno (fortalezas y debilidades) de la misma. El modelo punto de equilibrio presenta muchas suposiciones, cuestionadas como debilidades, entre las cuales destacan: el hecho de que los precios de venta no varían para diversos niveles de actividad, más aún si se considera el escaso poder de negociación de las Pymes al igual que la eficiencia en la planta y la capacidad de producción; supone la linealidad perfecta en el comportamiento de los costos variables y de los ingresos frente al nivel de actividad; la inexistencia de inflación; y la omisión del valor del dinero en el tiempo y de los flujos de efectivo. En las decisiones financieras de las Pymes, estas dos últimas variables son básicas para evaluar la continuidad operativa y solvencia a corto plazo, dada la limitación que presentan para la obtención rápida de créditos a condiciones favorables o la indisponibilidad de recursos propios.

Existen otros casos, presentes en el modelo de punto de equilibrio y análisis del margen de contribución, en los cuales no es fácil distinguir entre costos fijos y variables, por ejemplo el costo de mantenimiento preventivo de maquinarias - costo mixto -, en estos casos se hace una aproximación basada en la recta de regresión lineal o método del diagrama de dispersión según tendencias pasadas del costo. Por otra parte, los costos fijos están relacionados con un nivel relevante de actividad en el cual permanecen constantes, luego de ese nivel el costo fijo cambia; por ejemplo, al alcanzar el nivel máximo de capacidad es muy probable que la empresa tenga que arrendar otros locales, otras máquinas y, por tanto, incurrir en costos fijos adicionales para aumentar la producción más allá de ese

punto (Backer, 1987). En el largo plazo, ningún costo es fijo porque depende también de factores ajenos o distintos al volumen de producción, tales como, los contratos de arrendamiento con cláusulas de indexación, entre otros. Lo mismo ocurre con el costo variable unitario el cual es constante frente al volumen de actividad, pero puede variar por factores ajenos a ésta, como la inflación, las alianzas con los proveedores y descuentos en compras, entre otros.

Considerar al volumen de producción como único motivo del nivel de costos es poco prudente, dado que hay muchos casos en los cuales el costo total medio no disminuye al aumentar el volumen de producción. Las Pymes con aspiraciones de ser medianas o grandes diversifican su producción para elevar o captar mayor participación en el mercado de consumidores de los productos o servicios que ofrecen. Estas empresas requieren de procesos más flexibles, automatizados y sofisticados para aumentar la complejidad de las líneas de productos con ciclos de vida cortos, lo cual aumenta indudablemente sus costos de producción y operación. Según los autores *Shank y Govindarajan*, en su libro *Gerencia Estratégica de Costos* (1998), muchas empresas han logrado obtener ventajas competitivas, no específicamente a partir del volumen de producción alcanzado, sino del desarrollo de estrategias de diferenciación de sus productos.

Lo anterior se sintetiza indicando que no necesariamente los costos varían principalmente a razón del nivel de actividad, sino también por otras variables; de allí es de mayor provecho considerar a todos los costos como variables cuyos cambios, no necesariamente proporcionales, dependan de múltiples factores. El costo depende de muchos factores interrelacionados de forma compleja. Comprender la interrelación que opera en determinada situación es la mejor manera de explicar el comportamiento de los costos, con miras a controlarlos. Según los autores *Shank y Govindarajan* (1998), es provechoso estratégicamente explicar el comportamiento de los costos en función de las opciones estructurales y operacionales, opciones válidas tanto para las grandes empresas como para las Pymes, las cuales se explicaran en la próxima entrega.

Profesora de la FACES.
Miembro de la Sección de Investigación del CIDE – ULA
morillom@ula.ve