

La contabilidad por márgenes de cubrimiento (como sistema de información a la dirección empresarial) (*)

Por el Dr. SANTIAGO GARCÍA ECHEVARRÍA
Catedrático de Política Económica de la Empresa

I. EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD DE COSTES COMO INSTRUMENTO DE INFORMACION PARA EL PROCESO DE DECISION EMPRESARIAL

Una de las características más relevantes y dinámicas de la moderna Economía de la Empresa es la importancia que se da al desarrollo de los sistemas de información y comunicación¹. La creciente complejidad de los fenómenos empresariales, la cada vez más decisiva importancia de múltiples decisiones para la vida de la Empresa y las mayores y más diferenciadas necesidades de información a "distintos niveles" de la Empresa, junto a las evoluciones tecnológico-económicas que incrementan el sistema competitivo internacional, constituyen todos ellos motivos impulsores de nuevas formas de sistemas de información más racionales y más eficaces.

Siempre ha constituido, sin duda, el sistema contable el punto de partida de la fundamentación de la Economía de la Empresa. Ya Werner Sombart, uno de los clásicos de la economía capitalista, señala la decisiva importancia de la creciente posibilidad calculatoria de las actuaciones económicas. Los intentos de abarcar y comprender

* De *Alta Dirección*, año VI (1970), núm. 33, septiembre-octubre.

¹ Entre otras muchas publicaciones, ver la excelente obra de CHERRY, COLIN: *Kommunikationsforschung-eine neue Wissenschaft*. Hamburgo, 1967 (edición inglesa: *On Human Communication*).

el contenido material en la Empresa con ayuda de los sistemas contables, ha llegado a utilizar estos sistemas como instrumento de investigación, por un lado, y como medio para la dirección de la Empresa, por otro. Sin lugar a dudas, fue Schmalenbach² sobre todo quien de forma sistemática y certera desarrolló el pensamiento de configurar los sistemas contables como instrumento de dirección de las Empresas: la búsqueda de información que permita controlar la eficacia y lo apropiado de la dirección. La disciplina de la Economía de la Empresa se ocupó, relativamente muy pronto, de los problemas de costes. Este campo de los costes constituyó una de las bases fundamentales para el "desarrollo de la disciplina de la Economía de la Empresa como ciencia"³. El sistema teórico con el que se ha encontrado la actual generación de economistas de la Empresa, se compone precisamente de la teoría de producción y de la de costes.

La problemática que sobre la evolución de la curva de costes presentó Schmalenbach, ha señalado todo un hito en la dirección investigadora. En la búsqueda de los determinantes del nivel de costes totales centró su atención, sin embargo, principalmente en los costes fijos, siendo Gutenberg quien introdujo la teoría de los costes variables en este campo de la investigación⁴. Esta evolución de la teoría de costes no ha quedado sin influenciar la práctica, aunque si bien no puede afirmarse que la teoría de costes haya precedido siempre a la evolución en la contabilidad de costes⁵. Más bien se ha dado la situación contraria. La idea genial de Schmalenbach con el *Kontenrahmen* ha necesitado veinte años para que el planteamiento de separación entre costes fijos y variables pase de ser un modelo teórico inoperante a uno teórico y prácticamente operante, mediante el desarrollo adecuado de la contabi-

² SCHMALENBACH, E.: *Kostenrechnung und Preispolitik*, 7.^a ed. Colonia, 1956.

³ GUTENBERG, E.: *Die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft*. Krefeld, 1957, pág. 19.

⁴ GUTENBERG, E.: *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre*, tomo I, "Produktion", 15 ed., pág. 332. Existe una traducción de la 3.^a edición. Buenos Aires, año 1961. GUTENBERG busca cuáles son las magnitudes que determinan el nivel de costes de una Empresa, siendo éstos: a) calidad de los factores; b) ocupación; c) precio de los factores; d) dimensión empresarial, y e) programa de fabricación.

⁵ FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Teoría de la Contabilidad*, 2.^a ed., Madrid, 1968, pág. 2 ss. MEFFERT, H.: *Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen*. Wiesbaden, 1968, pág. 59 ss.; ver el interesante análisis de KILGER en cuanto a esta problemática: KILGER, W.: *Flexible Plankostenrechnung*. Colonia-Opladen, 1967, 2.^a edición, pág. 25 ss.

lidad de costes por lugares de costes y la deducción de los costes variables de los costes proporcionales en cada uno de los agregados de producción.

El acento de los objetivos perseguidos por la contabilidad de costes—que según las exigencias de la Empresa configuraba su procedimiento—se ha desplazado del cálculo histórico de costes a la solución de problemas de planificación, esto es, al campo de decisiones sobre el futuro, pasando por el objetivo del control de costes y el del análisis del beneficio empresarial. Nunca se ha conseguido llegar a una opinión común sobre la construcción de una contabilidad de costes, ni en la teoría ni en la práctica⁶. Actualmente las crecientes exigencias de la Dirección a los sistemas de costes, la mejora de los medios de cálculo y, sobre todo, la mejora de la organización y de las personas responsables de la misma, resulta—con las características peculiares de cada Empresa, en cuanto a la configuración necesaria del sistema de costes—un perfeccionamiento de los procedimientos de contabilidad de costes.

II. CONTABILIDAD DE COSTES Y DECISIONES EMPRESARIALES

La contabilidad de costes es uno de los principales instrumentos que sirven de base al proceso de toma de decisiones en la Empresa⁷. Para ello la teoría de la contabilidad de costes debiera facilitar información, enunciados, según los cuales pudiera configurarse de forma apropiada este instrumento⁸. Sin embargo, la teoría de producción y costes no siempre ha satisfecho esta continua exigencia científica que se le impone de servir de base y de ayuda para considerarse el sistema de información de los costes. Uno de los aspectos fundamentales que puede configurarse como el punto de arranque, es el “lenguaje” de la transformación o elaboración de la información. Se ha de buscar un “lenguaje” que facilite la descripción exacta de las interdependencias en un proceso de decisión organizado.

⁶ KILGER, W.: Ob. cit., pág. 24.

⁷ FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Teoría de la Contabilidad*, 2.ª ed., Madrid, 1960, pág. 8.

⁸ Sobre la problemática de la configuración de teorías nos remitimos a la obra de ALBERT, H.: “Probleme der Theoriebildung”, en: *Theorie und Realität*. Tübingen, 1964, págs. 3-73.

Este problema de la configuración calculatoria apropiada de los costes se hace cada día más perentorio, debiendo contribuir la teoría de costes no como instrumento sensible de cálculo, sino más bien en su función de señalar la valoración de las consecuencias de los sistemas de contabilidad de costes alternativos. La tendencia en la teoría de costes hacia una teoría "orientada a la decisión" toma cuerpo, constituyendo la contabilidad de costes dentro de una tal teoría, el objeto e instrumento fundamental de las decisiones empresariales. Este programa científico para una teoría viene a cumplimentar, asimismo, la tendencia actual, esto es, de enfrentarse con los fenómenos empresariales. Los impulsos recibidos de la teoría de la información, de la teoría de la organización y de la teoría de la decisión, ha llevado a nuevos conocimientos sobre la configuración de los costes mediante la utilización del pensamiento científico de las ciencias naturales y el desarrollo de nuevos métodos matemáticos. Se está tratando de salvar el tratamiento "aislado" o cerrado a que se encontraba sometida la teoría de costes, centrando los esfuerzos en la búsqueda de un sistema integral.

Cuatro son las tendencias actualmente dominantes:

- a) Integración de las distintas teorías parciales.
- b) Buscar soluciones al problema de cómo deben configurarse los sistemas de contabilidad de costes para que puedan facilitar información relevante al proceso de decisiones empresariales.
- c) Notable evolución a pesar de las formas de contabilidad de costes referidas al pasado, esto es, históricas, a las orientadas al futuro, a la decisión, y
- d) por último, la tendencia a utilizar, cada vez con mayor intensidad, sistemas de contabilidad de costes parciales en lugar de totales.

Este último aspecto se debe principalmente a la concepción, en una moderna economía competitiva, de la Empresa como sistema de obtención y transformación de información con vistas al sistema de decisión empresarial.

Considerando la necesidad de disponer de sistemas funcionales de información⁹ y los problemas de la organización empresarial, puede configurarse un sistema de decisiones en la Empresa como se refleja en la figura 1.

⁹ KOREIMANN, D.: Management-Informations-Systeme", en: *Neue Betriebswirtschaft*, año 22, febrero 1969, pág. 7 ss.

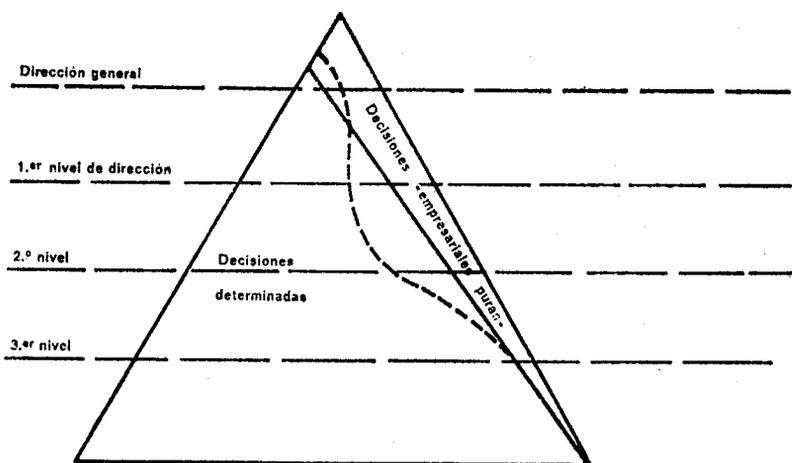


Figura 1.—Niveles y clases de decisiones.

El proceso de decisión en la Empresa se realiza en diferentes niveles¹⁰. Ahora bien: para el campo de las decisiones determinadas, esto es, rutinarias, reguladas normativamente, se puede ajustar un determinado sistema de información que se pudiera incluso concebir y realizar en forma óptima, pues se conocen las necesidades de información y, consiguientemente, se pueden fijar los *out-puts* de información necesarios y convenientes. El problema se centra, sin embargo, en aquel campo de decisiones “empresariales” esto es, aquellas decisiones “únicas” o no regulares, cuya decisión implica una decisión empresarial, que se toma afectando a la Empresa como fenómeno integral¹¹. Cuanto más arriba en la pirámide de decisiones, tanto mayor es el campo para las decisiones empresariales; cuanto más hacia abajo, tanto más se reduce este campo de decisión “pura”, sustituyéndose por la decisión determinada, la cual, más que una decisión, supone el cumplimiento de una norma para un campo parcial de actuación. En la realidad de una Empresa “no individual”, el campo de las decisiones empresariales no disminuye “proporcionalmente” con las diferentes escalas de la pirámide de decisiones, como se considera en la forma clásica, sino que cada vez juega una más

10 ALBACH, H.: “Entscheidungs und Informationsfluss in der Unternehmensorganisation”, en: *Organisation, TFB-Handbuchreihe*, tomo I. Berlín-Baden-Baden, 1961, pág. 355 ss.

11 GUTENBERG, E.: *Betriebswirtschaftslehre...*, ob. cit., pág. 132.

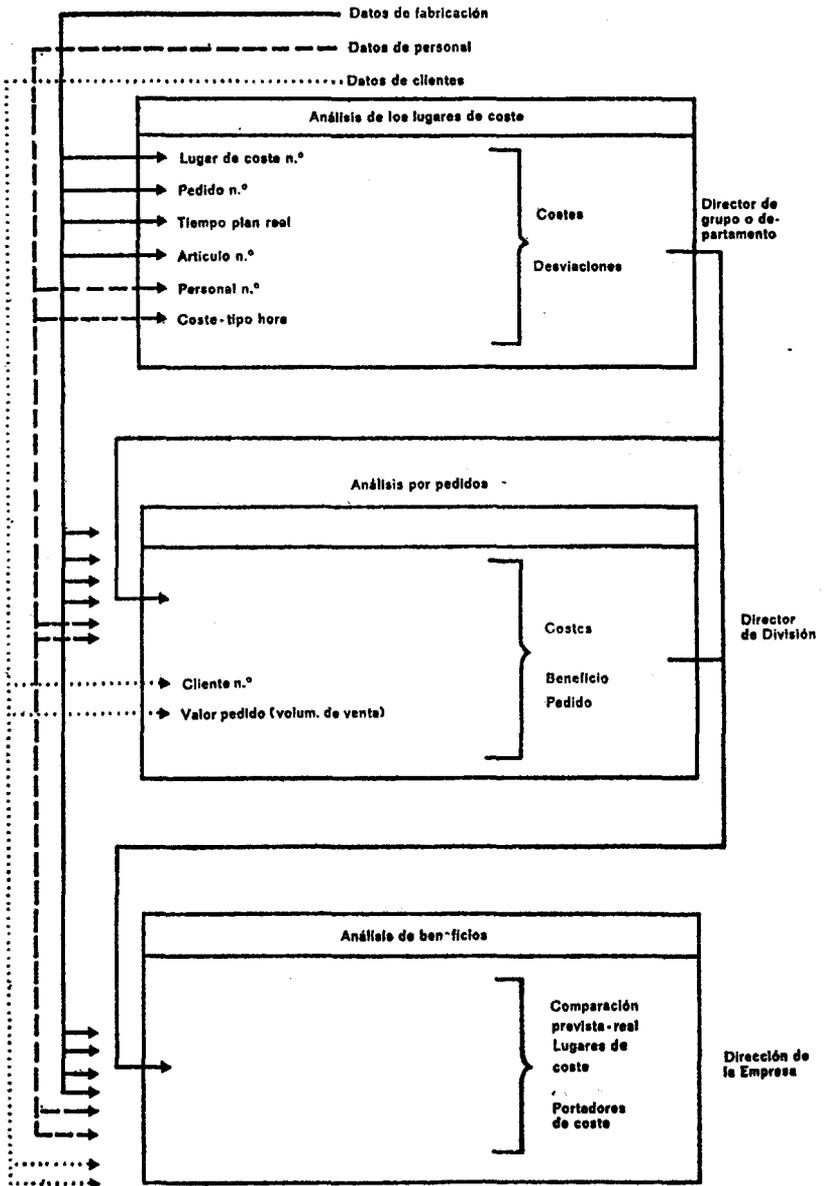


Figura 2.—Ejemplo de información de costes en los distintos niveles de Dirección.

decisiva influencia la función asesora o bien asesora-ejecutiva en los niveles inmediatos, haciendo que en éstos se preparen o se ejecuten procesos de decisión empresarial en mayor medida.

Frente a esta pirámide de decisiones, determinadas o normativas las unas, empresariales las otras, debe contraponer la teoría de costes y la práctica de la contabilidad de costes, sistemas de información que recojan, describan y transformen el fenómeno real y complejo de los costes empresariales. Cualquiera que sea el sistema de costes que se configure debe poder satisfacer este "pluralismo de necesidades de información" que presenta el proceso de decisión ¹². Junto a la información regular y constante que exige, en el espacio y en el tiempo, *el control* y comparación de las decisiones determinadas, se encuentran las múltiples y diferenciadas necesidades de información que exigen, como condición previa, el estudio y la toma de las decisiones "empresariales". A título de ejemplo simplificado puede considerarse la figura número 2, en la que se recogen tres niveles de información y la vinculación entre los mismos. Por tanto, como instrumento de medida puede describirse todo sistema de contabilidad de costes con las funciones y objetivos reflejadas en la figura 2.

La importancia de este planteamiento se destaca en su plenitud cuando se considera que la actual generación científica de economistas intenta considerar a la Economía de la Empresa como una teoría de las decisiones empresariales. Esto es, se trata de interpretar a la explotación como un sistema coordinado de decisiones parciales adoptadas por las diferentes personas que configuran el *management* de una Empresa. Aunque si bien nos encontramos todavía en los comienzos de este largo recorrido, los primeros pasos dados parecen ser fructíferos, tanto para la teoría como para la práctica al facilitársele el enfrentamiento con los complejos fenómenos de la Dirección en su amplio sentido.

A la vista de esta confrontación entre sistema y proceso de decisión y de información de costes, se precisa buscar sistemas operacionales de costes que consideren explícitamente el objetivo de la decisión, con sus múltiples variantes, en su planteamiento. Uno de estos sistemas, que consideramos como el más acertado y operacional, hoy por hoy, para la industria básica con producciones acopladas o derivadas, es el sistema parcial de "costes de márgenes de cubrimiento" que se exponen a continuación.

12 MEFFERT, H.: Ob. cit., pág. 69.

III. UN MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES PARCIAL COMO SISTEMA DE INFORMACION PARA DECISIONES

En este estudio sólo se trata de resaltar algunos de los puntos más importantes de un sistema de contabilidad de costes¹³ que, en especial, para la industria con procesos de fabricación en cadena o acoplados, por ejemplo, la industria química¹⁴ se ha desarrollado en los últimos años. Los problemas de índole práctica que plantearía una aplicación a la práctica de este nuevo sistema no es objeto de este estudio. Se trata meramente de señalar una de las soluciones que hacen de la contabilidad de costes un componente decisivo del sistema de información empresarial. Sin embargo, se puede adelantar que las posibilidades de una información tan amplia y detallada como se desee para cada situación, se encuentran en este nuevo planteamiento. Todas las necesidades de información de la Empresa se ven satisfechas con mayor rapidez, exactitud y con enorme simplificación administrativa y, por tanto, con una configuración óptima en sus costes. Puede decirse que se tiende, o bien se sientan las bases para conseguir un máximo del cociente: valor de la información/costes de la información¹⁵.

1) *Objetivos de la contabilidad de costes como sistema de información para decisiones*

La contabilidad de costes es un instrumento de la Dirección de la Empresa, que debe facilitar la información precisa que satisfaga las exigencias informativas que requieren todas las decisiones empresariales a los diferentes niveles de decisión¹⁶. Estas necesidades informativas de la Dirección se incrementan cuando la Empresa

¹³ Nos basamos en los distintos trabajos realizados por PAUL RIEBEL. Ver, entre éstos, "Die Preiskalkulation auf Grundlage von Selbstkosten oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen", en: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, año 16 (1964), núm. 10-11, pág. 549 ss. Ver la crítica de KILGER, W.: Ob. cit., pág. 657 ss.

¹⁴ *Kostenrechnung in der Chemischen Industrie*, editado por Verband der Chemischen Industrie e. V. Wiesbaden, 1962; obra que constituye un excelente trabajo en equipo sobre la problemática de la contabilidad de costes en la industria química.

¹⁵ MEFFERT, H.: Ob. cit., pág. 75.

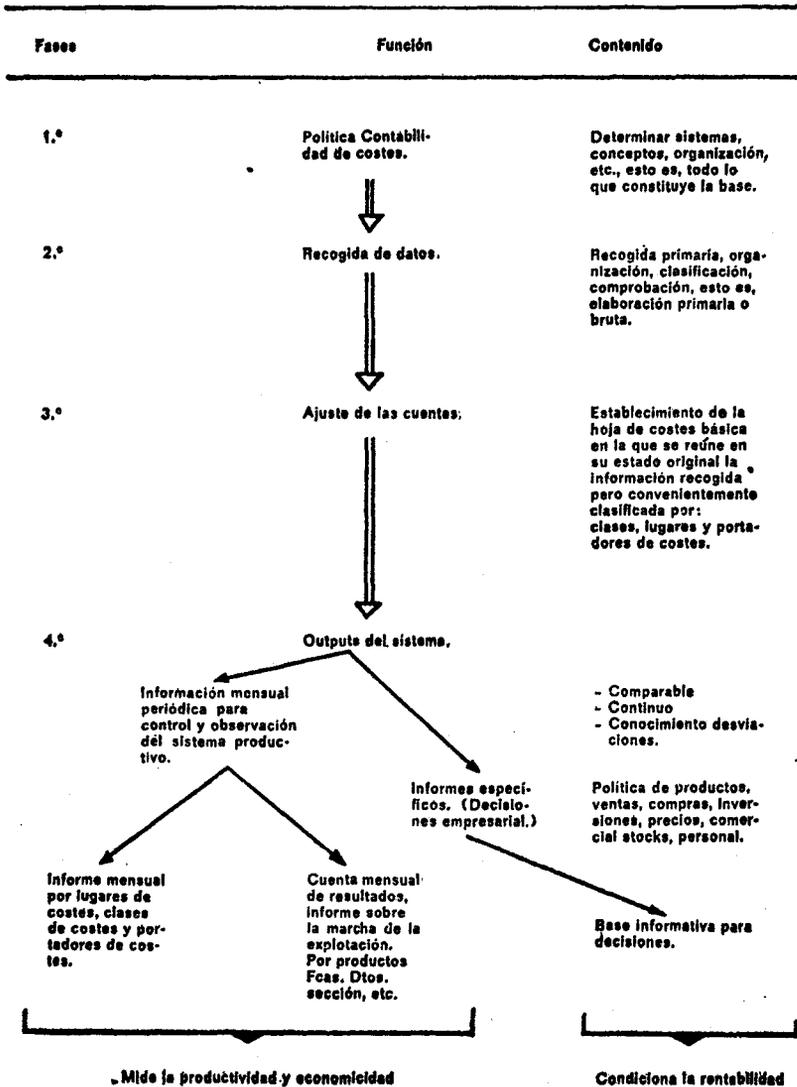
¹⁶ Se puede incluir entre las funciones más importantes de la dirección empresarial, la de precisar y decidir cómo se ha de configurar la contabilidad de costes, de tal forma que sea base fehaciente de la rentabilidad empresarial, facilitando, por un lado, las decisiones empresariales y, por otro, dotado de la suficiente flexibilidad que le permitía ajustarse continuamente a las cambiantes situaciones del mercado.

se encuentra trabajando en una economía competitiva. Ha sido, sin duda, el paso de una Política Económica dirigida o de "producción" a una Economía de mercado, tal como es el caso de España desde hace pocos años, uno de los principales motivos que exige un cambio radical en el planteamiento y resolución de los problemas empresariales y, por tanto, de los instrumentos que fundamentan estas decisiones. Al sistema de información empresarial se le imponen otras exigencias.

Junto a este problema de "pluralismo" de los procesos de decisión y de los "objetivos múltiples" que tiene que satisfacer todo sistema de información, se sabe y se siente, cada día con mayor intensidad, que por diversos motivos, acentuados en la industria de "producciones acopladas", una Dirección de Empresa responsable tiene que proyectar su política empresarial, cada vez con mayor grado, a largo plazo. Esto es, sus decisiones básicas, especialmente en el campo de las inversiones, adoptarlas previamente con tres, diez y más años: se entra en el campo de la planificación empresarial. En esta época industrial, con la extraordinaria evolución técnica, con las modificaciones estructurales económicas, políticas y comerciales, tanto regionales, nacionales, como internacionales, y la abrumadora intensificación de la utilización de capital, obliga a fijar los objetivos, no para hoy, sino para el mañana. De lo que se deduce que la cuestión de la rentabilidad de una Empresa salta a primer plano". Ahora bien, para prever esta fase final, la fase de las decisiones, el conocimiento previo de la posible rentabilidad de un proyecto o de una fábrica, se precisa de una serie de instrumentos que nos facilite la información necesaria, fidedigna y operacional. Uno de estos instrumentos es la contabilidad de costes.

En su función más inmediata y urgente, la del *control del proceso productivo* de una Empresa, proceso que provoca la creatividad y decisiones inmediatas, esto es, a corto plazo, debe verse, sin embargo, la utilización primaria de un sistema de costes parciales. Dada la estructura de decisiones piramidal antes señalada, la creciente necesidad de delegación de responsabilidades y decisiones parciales y, en particular, considerar una elevación del grado de eficiencia a corto plazo del sistema productivo, es cuando entra en juego el valor de la información de un sistema de costes parcial.

En plazos de tiempo cortos el responsable de un sector parcial del sistema productivo debe detectar los defectos y posibilidades de mejora, bien sea mediante una comparación *standard*, o en el tiempo



Esquema 1. — Proceso estructural de configuración de un sistema funcional de contabilidad del costes.

o en el espacio, esto es, buscando una valoración de los resultados de sus decisiones mediante un sistema de información relativizado.

1.1.) *Bondad, exactitud y economía*

En cuanto a la *bondad, exactitud y economía*¹⁷ de una contabilidad de costes, podemos centrarlo en los siguientes puntos:

- a) Una contabilidad de costes es buena o acertada cuando su estructura cifrada y la de costes corresponde a los acontecimientos y procesos reales de la Empresa.
- b) En contraposición a la contabilidad general, la contabilidad de costes nunca puede ser completamente exacta, ya que existen límites objetivos para su exactitud, los cuales son consecuencia de la naturaleza de los factores de coste y de las características peculiares del proceso productivo. Todo ello hace imposible una recopilación y distribución exacta de los costes. Además, existen inexactitudes que si bien teóricamente se pudieran eliminar, desde el punto de vista práctico no resulta realizable por diversos motivos, en particular por el de economía del sistema informativo o, sencillamente, porque se considera que se puede prescindir de esta información.
- c) Es principalmente el factor económico el que impone límites a la exactitud, límites que se reflejan en los cuatro aspectos siguientes:
 - ca) En el grado de diferenciación de los costes por clases, por lugares de coste y por portadores.
 - cb) En la exactitud de la recopilación de las cantidades físicas utilizadas.
 - cc) En la exactitud de la valoración; y
 - cd) en la exactitud de los cálculos de costes.

1.2.) *Catálogo de objetivos*

Los objetivos que debe perseguir la contabilidad de costes se pueden englobar *grosso modo*, en el siguiente catálogo:

- a) Observación y control de la actividad productiva (incluyendo la determinación del resultado de la explotación).

¹⁷ MELLEROWICZ, K.: *Kosten und Kostenrechnung*, tomo II, 2.ª y 3.ª edición. Berlín, 1958, págs. 377-400; SCHMALENBACH, E.: Ob. cit., págs. 23-25.

- b) Preparación de las decisiones empresariales, en su más amplia versión.
- c) Preparación de la política de precios y programas de productos y ventas, política de publicidad, sistemas y canales de venta, etc.
- d) Valoración de los productos fabricados y semifabricados y producciones internas, esto es, precios de cesión internos.
- e) Facilitar los costes calculados correspondientes a un período de tiempo.
- f) Recopilación de los costes y producciones en cada uno de los lugares de costes.
- g) Facilitar información para el control y medición de la productividad y economía de cada uno de los departamentos, y productos o grupos de productos.
- h) Recopilación de los costes y producciones por productos o grupos de productos.
- i) Facilitar datos e información para la estadística y presupuesto.

Estos se pueden destacar como los principales objetivos, ya que dada la multiplicidad de interdependencias de la contabilidad de costes como fuente de información para la Dirección de la Empresa a los diferentes niveles, se podrá prolongar notablemente esta lista de objetivos, que serían ya más específicos de cada organización productiva.

1.3.) *Principios básicos*

La consecución de estos objetivos está vinculada, naturalmente, a la realización de los dos principios fundamentales en que debe descansar todo sistema de contabilidad de costes:

- a) A cada lugar de costes o portador de costes solamente se le debe cargar con aquellos costes que ha originado.
- b) A cada período solamente se deben cargar aquellos costes que durante el mismo se han originado.

Sobre esta base se debe fundamentar todo sistema de costes que desea contener, en su información, un grado suficiente de exactitud y operabilidad.

2) *Descripción del sistema de contabilidad de costes parcial: costes directos relativos y márgenes de cubrimiento*

Antes de exponer la base de este nuevo sistema, conviene reseñar brevemente los "fallos" del sistema "clásico" de costes totales como sistema de información para decisiones.

2.1.) *Algunos inconvenientes del sistema de costes totales.*

El sistema de costes totales que se impuso, principalmente, en la tercera década de este siglo, por la influencia de la política económica dirigida, y por último también por motivo del pensamiento técnico de aquel entonces, empieza a tambalearse en muchos casos, ya que para una Empresa situada en una economía competitiva, no refleja la realidad productiva ni facilita la información que se precisa para continuas situaciones de decisión¹⁸.

En el sistema "clásico" de costes totales se distribuyen todos los costes, con mayor o menor fantasía y arbitrariedad, entre los productos o grupos de productos para llegar a un coste total. Consecuentemente infringe, en un doble sentido, la exigencia ineludible para conseguir una información real de la situación productiva y empresarial:

- a) Al distribuir los costes fijos mediante prorrateo se actúa como si fuesen costes proporcionales; y
- b) en las Empresas que fabrican varios productos se niega la existencia de costes comunes al prorratearlos, de alguna manera, entre los lugares y los portadores de costes.

Consiguientemente, el sistema de costes totales expone de forma errónea la actuación real del sistema productivo de la Empresa al basarse en errores de sistema. De lo que se deduce el peligro de que como consecuencia de esta información errónea se adopten también decisiones equívocas, en muchos de los casos.

¹⁸ Ver KILGER, W.: Ob. cit., pág. 82 ss.: "Del tratamiento erróneo del problema de los costes fijos se deriva el que la contabilidad presupuestaria flexible basada en los costes totales fracase en la *solución de todos los problemas de decisión*...: "La solución de tales problemas de decisión se considera hoy, junto al control de costes, como las funciones más importantes de la contabilidad de costes." (KILGER, W.: Ob. cit., pág. 92).

2.2.) *Fundamentos y principios de la contabilidad de costes por el sistema de costes directos relativos y márgenes de cubrimiento*

La base para este nuevo planteamiento de costes consiste en que los datos originarios se reúnan y confeccionen en lo que damos por llamar "contabilidad de costes básica"¹⁹ en la que se reflejan los costes directamente imputables, que son todos los de la Empresa, ya que *todo coste es directo*, en sentido relativo, con respecto a una determinada magnitud. Esta "hoja contable de costes básica" es una contabilidad combinada de costes por su clase, por su lugar y por su portador, magnitudes en las que solamente se reflejan los costes directos en sentido relativo.

Por lo que respecta a los costes por su clase, constituye una contabilidad de costes totales, mientras que por lo que se refiere a los lugares y portadores de costes, constituye una contabilidad parcial de costes. En principio, la "contabilidad de costes básica" es bastante idéntica a la actual contabilidad de costes totales, cuando a ésta se le elimina el prorrateo de costes comunes. De ahí la gran posibilidad de utilizar, en un elevado grado, el trabajo ya realizado por los servicios de costes de la Empresa, reorganizando convenientemente la recogida de los datos primarios en fábricas y departamentos. La simplificación administrativa es notoria al desaparecer las hojas de costes realizadas por dependencias. Una centralización de la elaboración se puede realizar incluso con máquinas convencionales. Además se consigue que en un plazo de tiempo breve se disponga de la información requerida.

Dado que en la industria caracterizada por producciones "acopladas", la base de la contabilidad de costes es la llevada primordialmente por lugares de costes, se pueden convertir estos lugares de costes en centros de responsabilidad dentro de la organización empresarial. Cada responsable de cada lugar de costes, convenientemente confeccionados, según criterios funcionales, de organización y de espacio, recibirá mensualmente una hoja con todos aquellos costes que se han originado en el centro de su responsabilidad y sobre los que pueden actuar, esto es, se le controlan sus decisiones, dentro del marco que se le haya asignado.

De esta forma se crea un autocontrol al establecer ya en cada centro de responsabilidad la posibilidad de comparación de costes de mes a mes, período a período. Solamente señalando y exigiendo a

¹⁹ RIEBEL, P.: Ob. cit.

cada centro de costes responsabilidad sobre los costes que dependen de sus decisiones, se podrá apreciar, en su verdadera magnitud, la productividad y economía de cada centro de producción, estableciendo la base ineludible para asegurar, en gran parte, la deseada rentabilidad de la Empresa en su conjunto.

De esta forma se reivindicará un principio básico de toda organización: limitación clara de funciones y responsabilidades, en los diferentes niveles, eliminando fricciones, y la política de eludir responsabilidades²⁰. Solamente de esta forma podrá la Dirección tomar las medidas adecuadas para configurar, no sólo su política diaria o de a corto plazo, sino, sobre todo, la de a plazo medio y largo, con su repercusión en la rentabilidad futura de la Empresa, al "provocarse" nuevas iniciativas inversoras.

De forma concentrada, los *principios básicos* en los que descansa la contabilidad de "costes directos relativos y márgenes de cubrimiento", son los siguientes²¹:

- a) La magnitud de referencia para la determinación de los costes puede ser, en principio, cualquier clase de magnitud, por ejemplo, pedidos de clientes o internos, unidades producidas, grupos de productos, clases de productos, servicios, campaña de publicidad, etc.; cualquier función, cualquier unidad de la organización, así como también sectores de venta, etc.
- b) Por tanto, la diferenciación entre costes directos y comunes se puede utilizar, al igual que en los portadores de costes, para las distintas magnitudes arriba mencionadas, de forma relativa, ya que también la diferenciación entre costes fijos y variables es relativa, dado que dependen del grado de ocupación, tiempo de trabajo, pedidos, etc.
- c) Todos los costes de una Empresa se pueden recopilar de forma directa, siempre que se elija la magnitud de referencia apropiada.
- d) De particular importancia es la distinción entre costes comunes verdaderos y costes comunes ficticios. Los primeros no pueden prorratearse en ningún caso, los segundos sí. Además será la práctica la que permita decidir a efectos de simplificación.
- e) El principio decisivo de un sistema de contabilidad de costes básico se encuentra precisamente en que los costes se

20 GUTENBERG, E.: Ob. cit., pág. 132.

21 RIEBEL, P.: Ob. cit.

pueden imputar para aquella magnitud de referencia que se adopte. Por ello, constituye una contabilidad integral por clases, lugares y portadores de costes. Con lo que disponemos de un sistema integral y abierto.

- f) Por consiguiente, en lugar de una contabilidad de costes neta por productos, grupos de productos y departamentos, se tiene una contabilidad de costes bruta, a la que se puede denominar contabilidad de costes por márgenes de cubrimiento. Estos importes de cubrimiento pueden referirse, lo mismo que las pérdidas y ganancias, a la unidad producida y período de tiempo.

Básicamente, en los márgenes de cubrimiento se trata de la diferencia entre ingresos, precios de venta o valor de la producción, y determinados costes parciales. Puesto que en una contabilidad de costes de carácter retrógado hay diversas clases de costes parciales, se obtienen también diversos márgenes de cubrimiento.

- g) El esquema de cálculo a utilizar se puede configurar de diversas formas, siempre de acuerdo con las peculiaridades técnicas de la Empresa y los objetivos que al sistema de costes se le impongan en cada caso concreto, mejor dicho, para cada organización empresarial.

3) *Conclusiones: bases en que descansa este sistema parcial de costes como instrumento de información para la toma de decisiones*

Considerando la contabilidad de costes como uno de los componentes más decisivos del sistema de información empresarial, es como se aprecia su importancia, tanto por lo que afecta a las informaciones de tipo indicativo como aquellas otras de tipo imperativo, dentro del proceso de decisión de la organización empresarial, principalmente a corto plazo. Existe, ciertamente, una vinculación muy estrecha entre actividad informadora y comportamiento empresarial acertado, por lo que la Dirección empresarial debe ver una de sus principales funciones en la revisión constante de la estructura de los modelos de contabilidad y de los procesos de transformación de las informaciones sobre costes.

Y he aquí uno de los principales desfases que se encuentran entre la teoría de la contabilidad de costes y la práctica. Mientras que la primera, como teoría práctica normativa debiera facilitar infor-

mación sobre cómo debiera configurarse el sistema de costes con el objetivo de que mediante el mismo se consigan decisiones óptimas, sucede, como bien se puede apreciar en la literatura sobre costes, que los problemas de decisión, cuando se tratan, sólo es de forma implícita. Ciertamente existen numerosas dificultades que se oponen a un análisis explícito de las decisiones.

La búsqueda de modelos alternativos de decisión lógica, tal y como se vienen desarrollando en la teoría de la Empresa, tropiezan aquí con la falta de información en la práctica, por lo que un compromiso operacional lo constituye el análisis "medios-fines"

Los criterios "relevancia" y "exactitud" con los que se debe valorar un sistema de información de costes, se encuentran frecuentemente en conflicto con el criterio de economía aplicado a la obtención de información. Y es aquí donde la investigación teórica de costes no ha ofrecido suficiente base. Se precisa analizar los criterios de transformación de costes, sobre una fundamentación teórica y solucionar, mediante su valoración, los posibles conflictos.

Como uno de estos sistemas de información de costes, en el que se incluye el proceso de decisión como uno de sus principales objetivos, y ello de forma explícita, puede considerarse el modelo brevemente expuesto.

Su valor principal como componente del sistema de decisión estriba en cinco componentes:

- a) Se establece un sistema integral abierto de recogida y transformación de la información de costes.
- b) Sin embargo, mantiene en cada una de sus fases los datos primarios, con lo que se permiten múltiples combinaciones siguiendo el criterio de "multitud de fines" que debe cubrir el sistema de costes.
- c) Permite ajustar el sistema de costes al sistema de organización de la Empresa, esto es, al sistema de decisiones de forma explícita, y
- d) permite satisfacer las necesidades de información a los distintos niveles del sistema de decisión empresarial considerando:
 - d1) El proceso regular de control de la actividad productiva, y
 - d2) las necesidades especiales de información.
- e) El sistema de información de costes se convierte en el verdadero instrumento de dirección empresarial al integrar en él,

Categoría de Costes	Lugares de Costes Costes por clases	Lugares de costes de fabricación												Suma						
		principales				Lugares de costes auxiliares				Lugares de costes ventas y Administración										
																		Total		
I. Costes directos del Período	Costes dependientes de la producción	1. Energía																		
		2. Combustible																		
		3. Materias primas																		
		a.																		
		b.																		
		c.																		
		d.																		
	4. Mano de obra																			
	a.																			
	b.																			
c.																				
d.																				
5.																				
6.																				
	7. Suma Costes dependientes producción																			
Costes mixtos	8. Embalajes auxiliares																			
	9. Material auxiliar																			
	10. Transp. internos																			
	11. Material oficina																			
	12. Gastos viajes																			
13. Combustible																				
14.																				
	15. Suma Costes mixtos (directos)																			
Costes independientes de la producción	16. Costes personal																			
	a.																			
	b.																			
	c.																			
	17. Energía																			
	18. Combustible																			
	19. Impuestos																			
	20.																			
	21.																			
	22.																			
	23.																			
24.																				
25.																				
26.																				
	27. Suma Costes independientes producción																			
	28. Suma Costes directos del Período																			
II. Costes comunes del Período	Costes comunes del Período que son gasto	29. Reparaciones ajenas																		
		30. Otros servicios de terceros																		
		31. Material auxiliar																		
		32. Bienes auxiliares de poco valor																		
		33.																		
		34.																		
	35.																			
(*)	36. Amortizaciones																			
	37. Suma Costes Comunes del Período																			
	38. Suma Costes que son gasto 29-36																			
	39. Suma Costes directos de los lugares de																			

(*) Costes comunes del Período que no son gasto inmediato.

tanto el sector de producción como el de ventas, a efectos del sistema de información empresarial.

Resumiendo, las bases generales en las que se basa este sistema son:

- a) El cálculo de costes con la ayuda de los costes directos relativos y los márgenes de cubrimiento, en un sistema de contabilidad de costes y de resultados que actúa sin el problemático prorrateo de los costes comunes y sin la proporcionalización de costes fijos.
- b) Este sistema es especialmente apropiado para los fines de control y toma de decisiones en la Empresa, pudiendo además adaptarse fácilmente a las distintas situaciones y deseos de información que se le impongan. Esto es: el grado de flexibilidad es grande.
- c) Con la eliminación de prorrateos de los costes comunes se facilita y simplifica la contabilidad de costes históricos, así como la presupuestaria, con una gran posibilidad comparativa de costes previstos y reales.
- d) En principio, este sistema de contabilidad no exige nada adicional en cuanto a la recogida de costes como se viene haciendo para los costes totales. Aquí las modificaciones se concentrarán en mejorar la organización de esta recogida (se exige elevar el factor cualitativo de la organización), viendo las posibilidades de simplificación y de racionalización. Para las dependencias de fabricación repercute en una gran simplificación administrativa, al dejarlas sólo con la importante y decisiva función de una recogida fiel de los datos primarios. La diferencia entre ambos sistemas surge más tarde al valorar, calcular y transmitir información del sistema de costes.
- e) La implantación de una contabilidad de costes por márgenes de cubrimiento es más que un problema técnico y de organización, un problema de mentalidad y predisposición intelectual²². Exige una transformación en la forma de pensar frente al sistema actual y se necesita un cierto período de tiempo hasta que se acostumbra al nuevo planteamiento.

²² En cuanto a esta importancia del cambio de mentalidad, del "paso revolucionario" que supone pasar del "principio de costes totales" al que de parciales, nos remitimos a la frase de dos expertos, como son LAWRENCE y HUMPHREYS: "In conclusion it is said that it needs a revolution of thought and conception". (LAWRENCE, F. C., y HUMPHREYS, E. N.: *Marginal Costing*. Londres, 1947, pág. 89).

- f) La experiencia realizada en algunas Empresas dinámicas permite apreciar el éxito del nuevo planteamiento, y en aquellas Empresas que se introdujo el nuevo sistema en paralelo con el existente, se han convencido en un corto período de tiempo de las múltiples ventajas de todo tipo de este sistema.
- g) Para tranquilidad de los defensores del sistema de costes totales, se puede insistir en que cuando se deseen conocer los costes totales, tanto por productos como lugares de costes, se pueden obtener, incluso con mayores posibilidades de acierto que en el actual sistema, ya que en cada caso concreto se estudiará la forma de prorrateo y no se actuará como hasta ahora con fórmulas o recetas normativas generales, que si bien tienen cierto valor cuando se amparan en la "ley de los números grandes", pierden completamente su poder informativo al entrar en cada caso concreto.
- h) A la contabilidad de costes se le debe pedir un informe regular y periódico homogéneo para conocer la marcha del sistema productivo en cada uno de los niveles del sistema de decisión. A partir de esta información periódica, toda la demás información especial que se pida para objetivos específicos exige que la contabilidad de costes disponga de los datos matrices u originarios en su forma más exacta y detallada para que sirvan de base. Esta *flexibilidad* es precisamente la que facilita la contabilidad de costes directos relativos y de márgenes de cubrimiento.

Se puede terminar este trabajo sobre las decisiones empresariales y el sistema de información de costes como componentes principales de fuertes impulsos, tanto a la teoría como a la práctica de la Economía de la Empresa, con la frase de Kilger: "A pesar de todo, los sistemas de contabilidad de costes marginales y de cubrimiento se impondrán más y con el transcurso del tiempo, ya que solamente éstos constituyen las bases apropiadas de contabilidad de costes para las decisiones empresariales... 23".

23 KILGER, W.: Ob. cit., pág. 14.