

Capítulo VIII

Costos de distribución

RAUL ERCOLE

1. CONCEPTO E IMPORTANCIA

La acepción más común de los costos de distribución es aquella que los identifica con los costos de no fabricación, es decir, aquel cúmulo de erogaciones que se producen desde el momento en que el producto se termina de elaborar hasta que es transformado en dinero por la función de venta.

Los costos de distribución incluyen, por lo tanto, gastos de diferentes tipos, como los siguientes:

- Publicidad.
- Promoción de ventas.
- Almacenaje.
- Transporte.
- Financiación.
- Cobranza.
- Administración.

Sin embargo, una más moderna posición respecto de los costos de distribución amplía su campo a funciones tales como investigación y desarrollo de nuevos productos o investigación de mercado y estudios de demanda, que en realidad generan costos anteriores a la fabricación en sí del producto. Este criterio fue adecuadamente sustentado por el profesor OSCAR OSORIO en un trabajo presentado en el VIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos.

En forma más general, entonces, podríamos decir que la función de distribución abarca las funciones de:

- Investigación.
- Comercialización.
- Financiación.
- Administración.

El planeamiento y el control de los costos de distribución son en general bastante engorrosos, pero de todas formas se ha venido dando en nuestro país un adelanto

en el desarrollo de los mismos en el curso de los últimos años. En general, los problemas que se plantean para el análisis de los costos de distribución son los siguientes:

- Se denota la falta de un elemento único o, al menos, de pocos elementos con los cuales los costos de distribución se relacionan directamente.
- La clasificación de los costos de distribución es materia decisoria importante, pues de ella derivarán luego los análisis futuros.
- Suelen ser costos cambiantes a lo largo de la vida de una empresa, transformándose en fijos o variables en relación con algún factor, según la política de mercado aplicada.
- Es muy dificultosa la obtención de costos unitarios, como se hace con el costo fabril, pues depende de muchos factores, como medio de entrega, ruta elegida, canal de distribución, etcétera.

Desde el punto de vista de la contabilización en sí de los costos de distribución, el sistema suele ser absolutamente variable según el tipo y las características de cada empresa, pues al depender fundamentalmente del modelo de análisis elegido para su control (por producto, por tipo de cliente, por canal de distribución, etc.) no existen arquetipos fácilmente trasladables de una organización a otra.

Sólo en los últimos años se ha venido dando mayor importancia al análisis de los costos de distribución. Ello fue a consecuencia de factores como los siguientes:

- La creciente importancia de los costos de distribución en el total de costos.
- La necesidad de extender el control de las operaciones de fabricación a las de distribución, para evaluación del rendimiento y fijación de responsabilidades.
- La necesidad de contar con un presupuesto total de costos, incluyendo los costos de distribución, para la fijación de precios.
- La conveniencia de efectuar ajuste y control de costos en todos los sectores de la empresa, para evitar reducción de utilidades ante disminuciones en la demanda.
- La necesidad de contar con información adecuada para la toma de decisiones especiales, como rentabilidad de un producto, efectos publicitarios, rendimiento de una zona de venta, etcétera.

La contabilidad de los costos de distribución debería, entonces, ser diseñada de modo tal que brinde a la dirección de la empresa la información adecuada para dirigir inteligentemente los esfuerzos en el campo comercial, administrativo y financiero.

2. CAMPOS DE COSTO DE DISTRIBUCION

Una clasificación y acumulación adecuada del costo de distribución es útil prácticamente para cualquier tipo de empresa, sea ésta industrial, comercial (mayorista o minorista) o aun de servicios, o empresas financieras.

Por consiguiente, el desarrollo de los temas siguientes del capítulo, si bien se hace en forma general y más aplicada a empresas industriales, puede adaptarse fácilmente y con similar éxito al resto de las empresas comentadas.

Ello será necesario hacer en una empresa de servicios, por ejemplo, si queremos conocer el costo de una unidad. Si es el caso de un banco puede ser que deseemos obtener el costo de cada cheque emitido, el costo medio de llevar una cuenta corriente con actividad o sin ella, el costo de servicio de clearing, etcétera.

Para el conocimiento del costo final de una unidad, sea ésta de cualquier tipo de empresa, es necesario asignar todo tipo de costos de producción y distribución.

Por consiguiente, el estudio y el análisis de los costos de distribución tienen el mismo campo que la contabilidad de costos en sí, puesto que es parte de ella.

3. OBJETIVOS EN EL ESTUDIO DE LOS COSTOS DE DISTRIBUCION

El sistema que se implemente de costos de distribución debe propender, como todo sistema, al logro de determinados objetivos que podrán ser diferentes según cada caso, como controlar los costos de cada producto, los costos de cada canal de distribución, los costos de cada función de distribución, etcétera.

Para el logro de tal objetivo del sistema, se deben cumplimentar fases o etapas, que definimos como las siguientes:

1. Clasificación.
2. Asignación de costos.
3. Contabilización.
4. Estudios y análisis especiales.
5. Planeamiento y control.

Por las tres primeras etapas, se agrupan los costos de distribución según la o las clasificaciones adoptadas.

Mediante el análisis, tomaremos los datos necesarios para evaluar una decisión determinada.

El último aspecto está relacionado con el conocimiento de los costos futuros o normales de distribución y la comparación con los reales a fines del control y de la evaluación de actuación de sectores de la empresa.

En el desarrollo de este capítulo se procurará un comentario más detallado de estas etapas o fases en el estudio de costos de distribución que, como se dijo, llevan al cumplimiento del objetivo del sistema de costos.

4. ACUMULACION

La acumulación y contabilización de los costos de distribución dependerá de la clasificación elegida de los mismos.

Podrían contabilizarse, entonces, por la naturaleza, por la función, por producto, etcétera.

Cada cuenta auxiliar de costos de distribución se cerrará luego contra la cuenta principal. Por ejemplo:

Cuenta principal:

Costo distribución producto A

Cuentas auxiliares:

COSTO ADMINISTRATIVO PRODUCTO A

- Sueldos.
- Cargas sociales.
- Papelería.
- Luz.

COSTO COMERCIAL PRODUCTO A

- Sueldos.
- Cargas sociales.
- Publicidad.
- Promoción de ventas.
- Comisiones pagadas.

COSTO FINANCIERO PRODUCTO A

- Sueldos.
- Cargas sociales.
- Descuentos otorgados.
- Intereses pagados.

Frecuentemente, y sobre todo en empresas pequeñas y medianas, la contabilización se efectúa según la naturaleza del gasto, y extracontablemente se analizan los costos de distribución por producto, por zona de venta, etcétera.

Sin embargo, esto en cierta manera supone doble trabajo a menos que la necesidad del análisis sea muy variada y compleja, en cuyo caso sería difícil contabilizar los costos de distribución en una forma adecuada a los diferentes análisis a confeccionar.

Podríamos dar como reglas generales de la contabilización del costo de distribución, en el sentido que venimos comentando, las siguientes:

1. Que el plan de cuentas usado en la contabilización de los costos sea el mismo que se usa para el presupuesto.
2. Que la clasificación de los costos adoptada en el plan de cuentas responda al factor más importante de análisis dentro de cada empresa.

De esta forma, los análisis extracontables que se necesiten confeccionar, serán más aislados y para casos especiales. No debemos olvidar que la contabilidad debe proporcionarnos siempre, y en la forma más rápida posible, los datos necesarios para evaluar una decisión determinada, y en tal sentido es de fundamental importancia la clasificación adecuada de los costos de distribución y su inserción en el plan de cuentas de la empresa.

5. CLASIFICACION

Los sistemas de clasificación, como se ha dicho, pueden ser variados según el objetivo en el ordenamiento de información por la dirección de la empresa.

En tal sentido, podríamos clasificar los costos de distribución del modo siguiente:

A. *Por el carácter de la asignación*

1. *Directos*: pueden ser asignados en forma directa a un factor determinado, como un producto, zona de venta, canal de distribución, etcétera.
2. *Indirectos*: deben ser prorrateados a los factores de clasificación, ya que no pueden ser asignados en forma directa.

B. *Por su variabilidad*

1. *Fijos*: no se alteran ante el cambio del factor de clasificación elegido. Ejemplo: el alquiler es un costo fijo con respecto al monto de ventas.
2. *Variables*: se alteran ante cambios de un factor determinado. Ejemplo: la comisión de los vendedores es variable en forma directa al monto de ventas.

C. *Por su grado de control*

1. *Controlables*.
2. *No controlables*.

Según puedan o no manejarse o controlarse por algún sector de la empresa.

D. Por función

Según el destino técnico de la erogación o el área de responsabilidad destinataria de la erogación. Un ejemplo de clasificación por función sería el siguiente:

1. COMERCIALIZACION
 - 1,1. Investigación del mercado.
 - 1,2. Publicidad.
 - 1,3. Supervisión de ventas.
 - 1,4. Promoción de ventas.
 - 1,5. Almacén de productos terminados.
 - 1,6. Expedición.
 - 1,7. Agencias de ventas.
2. ADMINISTRACION
 - 2,1. Contabilidad.
 - 2,2. Facturación.
 - 2,3. Presupuestos.
 - 2,4. Capacitación.
 - 2,5. Impuestos.
 - 2,6. Gastos generales.
3. FINANCIACION
 - 3,1. Costos financieros.
 - 3,2. Cobranzas.
 - 3,3. Tesorería.

Las subcuentas de estas funciones son comunes a todas ellas. Ejemplo: si se requiere el total de la cuenta sueldos, la cifra sólo puede obtenerse sumando los gastos por tal concepto en las diferentes funciones.

E. Por la naturaleza

Según el concepto del gasto. Una clasificación típica por la naturaleza sería la siguiente:

1. PERSONAL
 - 1,1. Sueldos.
 - 1,2. Cargas sociales.
 - 1,3. Horas extra.
 - 1,4. Cargas sociales sobre horas extra.
 - 1,5. Comisiones.
 - 1,6. Premios.

2. MOVILIDAD Y VIATICOS
 - 2,1. Estadía.
 - 2,2. Viajes.
 - 2,3. Movilidad.
 - 2,4. Alquileres de vehículos.
3. PUBLICIDAD Y PROMOCION
 - 3,1. Publicidad oral.
 - 3,2. Publicidad escrita.
 - 3,3. Muestras.
 - 3,4. Carteles.
 - 3,5. Publicidad directa.
 - 3,6. Promoción de ventas.
4. COMUNICACIONES
 - 4,1. Teléfono.
 - 4,2. Correo.
 - 4,3. Servicio de télex.
5. GASTOS ADMINISTRATIVOS Y GENERALES
 - 5,1. Papelería y útiles.
 - 5,2. Gastos bancarios.
 - 5,3. Gastos de informes.
 - 5,4. Alquileres.
 - 5,5. Honorarios.
 - 5,6. Impuestos.
 - 5,7. Luz y fuerza motriz.
 - 5,8. Gastos financieros.
 - 5,9. Depreciaciones.
 - 5,10. Seguros.
 - 5,11. Gastos generales.
 - 5,12. Reparaciones.
 - 5,13. Gas.
 - 5,14. Mantenimiento.
 - 5,15. Fletes.
 - 5,16. Almacenamiento.

En la clasificación por la naturaleza, los ítem pueden ser definidos de variadas formas, según el tipo de empresa o la necesidad del análisis. La anterior tiene solamente la pretensión de ser una de las clasificaciones posi-

bles y tan sólo para conceptualizar la técnica de la clasificación por la naturaleza.

F. *Por productos*

Se asignan los costos de distribución a los diferentes productos o servicios que brinda la empresa.

G. *Por territorio de venta*

Según el territorio o zona de venta o agencia de venta.

H. *Por tamaño del pedido*

Se podrían clasificar los costos de distribución, por ejemplo, según sean ventas mayores o menores de 50 unidades.

I. *Por ruta de entrega*

Según la ruta elegida para la entrega de los pedidos, puede ser necesaria esta clasificación a los fines de evaluar la conveniencia de usar preferentemente cualquiera de ellas.

J. *Por canal de distribución*

Según el tipo de canal o vía de distribución de los productos, se asignan la totalidad de los costos de distribución. Por ejemplo, podría ser interesante conocer los costos de distribución de ventas a:

1. Mayoristas.
2. Minoristas.
3. Supermercados.

K. *Por clase de clientes*

Esta clasificación está dirigida a diferenciar los costos de distribución por tipos de clientes. Ejemplo: supermercados o farmacias, si la venta es de artículos de perfumería.

La clasificación de los costos de distribución, de hecho tan importante para el análisis y el control de los mismos, como ya se ha venido expresando en este capítulo combina seguramente en la práctica las diferentes posibilidades o técnicas de agrupamiento que aquí se expusieron, o inclusive algunas otras posibles para cada empresa en particular. Cualquier clasificación, sin embargo, debe estar siempre dirigida a la concreción del objetivo primordial de la contabilidad de costos, que es, sin dudas, el control, la agilidad y la justeza en la toma de decisiones.

6. ASIGNACION DE COSTOS

En función de la clasificación elegida, se asignarán los costos de distribución a las distintas funciones, productos, territorios, canales de distribución, etcétera.

Es en esta etapa donde se plantean los clásicos problemas tratados en los textos de costos referidos a la asignación directa o indirecta de los diversos insumos o erogaciones.

Como aspectos importantes a considerar en el proceso de asignación de costos de distribución podemos mencionar los siguientes:

- Todos los costos deberán ser asignados ante determinados objetivos, como la fijación del precio de venta. Sin embargo, para fines de evaluación de actuación de centros de responsabilidad dentro de la empresa, sólo aquellos costos controlables deberán ser asignados.
- La alternativa de asignar con bases predeterminadas o reales, o asignar costos predeterminados o reales continúa vigente con las mismas características estudiadas para el caso de costos de fabricación. De hecho, sólo debe considerarse como "costo" lo que es "costo normal", mientras que la diferencia con este último concepto debiera integrar los resultados del período. Con este concepto de costos, que se va imponiendo en todos los autores, la idea de lo predeterminado como normal va suplantando al costo total real.
- Generalmente es necesaria la asignación de un costo separando sus porciones fijas y variables respecto del factor de clasificación elegido. Por ejemplo, si las remuneraciones de vendedores se conforman con una porción de salario fijo y otra porción de comisión sobre ventas, la parte fija puede asignarse a los productos sobre la base del monto presupuestado de ventas y la comisión identificarse directamente con los reales productos vendidos.
- Como se mencionó al tratar el tema de la acumulación, la asignación de costos se puede hacer en diferentes niveles, como un modo de múltiple distribución. Ejemplo:
 - *Primer nivel:* asignación por producto.
 - *Segundo nivel:* asignación por territorio (dentro de cada producto).
 - *Tercer nivel:* asignación por canal de venta (dentro de cada territorio).

En el análisis de los costos de distribución se mencionarán las bases de distribución más usuales para cada factor de clasificación elegido.

7. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS COSTOS DE DISTRIBUCION

La contabilización de los costos de distribución responderá a la clasificación elegida o a los factores de clasificaciones elegidas.

Las etapas posteriores de acumulación y asignación de costos no son sino etapas dentro de la contabilización, etapas totalmente indispensables para la confección de los registros contables.

El proceso de hecho no difiere con lo analizado en los costos de fabricación, por lo que creemos inconveniente no detenernos en este punto.

Hay, sin embargo, un aspecto de la contabilización que es menester considerarlo y es el referido a si todos los costos que integran el rubro de distribución deben aplicarse contra los ingresos del período o si alguno o algunos de ellos deben ser activados.

En general, es aceptado que un costo sea activado en la medida en que posea capacidad de generar ingresos en el futuro (como, por ejemplo, un producto terminado no vendido en el caso de costos de fabricación). Como consideramos que este mismo concepto debe ser trasladado a los costos de distribución, coincidimos totalmente con el profesor OSORIO cuando en el trabajo citado dice:

"Considerar como costos expirados o periódicos y, en consecuencia, imputables a resultados del período (componentes negativos) todos aquellos costos que estén vinculados directamente con el devengamiento de un ingreso, o sea, que consecuentemente se extinguen con la generación del mismo, perdiendo su aptitud de generar ingresos en el futuro."

"Considerar como costos no expirados y, en consecuencia, como parte del activo aquellos costos que puedan ser considerados capaces de generar ingresos del futuro, o sea, fuera del período de costeo si éste es menor al de un ejercicio, o fuera de éste en términos de su exposición en los estados contables de publicación periódicos."

De hecho, serían entonces activables aquellos costos de distribución normales capaces de generar ingresos en el futuro.

8. ANALISIS POR PRODUCTOS

El análisis de los costos de distribución por productos es quizá la forma más usual y frecuente en el estudio de este tipo de costos no fabriles. Sin duda, la importancia de conocer cuánto insume cada uno de los productos del total de costos de distribución, es de magnitud considerable para todo tipo de análisis de rentabilidad y aun de fijación de precios adecuados.

Por ejemplo, una asignación cuidadosa de los costos de distribución entre los diferentes productos, nos permitiría:

- Conocer la utilidad neta por líneas de productos, lo que daría lugar a decidir cuáles de ellas deben impulsarse.
- Hacer programas de reducción de costos, diferenciados por productos.
- Comparar resultados reales con presupuestados, lo que brindaría un adecuado grado de control sobre cada línea de productos.
- Establecer incentivos para vendedores.
- Establecer políticas diferenciales de fijación de precios o de condiciones de venta.
- Realizar campañas de publicidad por producto.
- Hacer estudios de factibilidad de eliminación de un producto.
- Modificar la calidad de los productos.

La asignación de los costos de distribución, según el tipo de empresa, podría hacerse:

- a) Por producto.
- b) Por líneas de productos.

En este último caso se agruparán aquellos productos de similar peso y constitución física, con condiciones de elaboración y comercialización semejantes.

De una u otra forma, no es conveniente una distribución a muchos productos o líneas de productos, pues la tarea del costeo posiblemente encarecería demasiado.

La periodicidad en el preparado de informes sobre productos variará según las propias características de cada situación particular, pero generalmente se considera que un mes suele ser un período adecuado.

Para la asignación se deberán usar bases de distribución previamente definidas, salvo el caso de aquellos costos que puedan imputarse en forma directa a cada producto. Por ejemplo, el sueldo y las cargas sociales del jefe de producto, si existiera, es un cargo directo al producto en cuestión. Lo mismo acontecería con el costo de una campaña de publicidad de un artículo determinado. Si además se trabaja con costos predeterminados de distribución, será conveniente usar como base de prorrateo de los costos reales, las mismas usadas para la distribución de los predeterminados, y no tomar para el cálculo de porcentajes las cifras provenientes de las operaciones reales del mes. Por ejemplo, si el costo presupuestado de publicidad institucional de la empresa se prorrateó en un 55 % para el producto A y un 45 % para el producto B, sobre la base de las ventas presupuestadas de cada artículo, esos mismos porcentajes deben ser usados en la distribución del costo real de publicidad institucional, evitando tomar, por consiguiente, las cifras reales de ventas de cada producto. De este modo, el producto que no alcanzó el volumen de ventas previsto, no se ve favorecido por la absorción de menores costos de distribución.

Ciertos costos, como los de investigación de mercados, desarrollo de nuevos productos o estimación de demanda suelen ser de difícil asignación debido a que

generalmente responden a proyectos de investigación plurianuales, lo que debe tenerse en cuenta al calcular la distribución. Por ello, un monto proyectado de ventas de cada línea de productos para los próximos períodos podría ser mejor base de asignación que las ventas actuales.

En el cuadro I pueden verse sintetizadas las bases más usuales para la distribución de los costos indirectos entre los diferentes productos o líneas de productos.

A fin de ilustrar la manera de asignar los costos de distribución a los diferentes productos, utilizaremos el caso de una empresa que elabora tres productos: cocinas, lavarropas y turbocirculadores.

Los datos para el mes que acaba de finalizar son los siguientes:

Concepto	Cocinas	Lavarropas	Turbocirculadores
— Ventas	\$ 600.000	\$ 200.000	\$ 200.000
— Nº de pedidos	12	3	5
— Porcentaje de ventas en kilos sobre el total de ventas ..	65 %	25 %	10 %
— Publicidad realizada para productos	—	—	20.000
— Costos de venta de cada producto en porcentaje del valor de venta	35 %	40 %	30 %
— Valor de costo de la existencia del producto terminado	\$ 500.000	\$ 400.000	\$ 100.000

Los costos de distribución del mes fueron:

	\$
— Sueldos y comisiones de vendedores	80.000
— Gasto de oficina de ventas	20.000
— Publicidad de productos	20.000
— Publicidad Institucional	20.000
— Sueldos de expedición	150.000
— Gastos de entrega	30.000
— Sueldos y gastos de almacén	80.000
— Sueldos y gastos de cobranza	40.000
— Sueldos y gastos de administración	120.000
— Gastos financieros	40.000
Total de costos de distribución	600.000

COSTOS DE DISTRIBUCION

Costo	Base de distribución
Personal: Sueldos Horas extra Cargas sociales Comisiones Premios	— Directa de ser posible — Indirecta: valor de venta del producto o monto de ventas de cada producto.
Movilidad y viáticos	Monto de venta de cada producto.
Publicidad y promoción de ventas	Directamente al producto anunciado. De ser publicidad institucional, valor de ventas de cada producto o monto de ventas.
Muestras	Costo específico de las muestras de cada producto.
Comunicaciones	Monto de venta de cada producto o número de pedidos de venta.
Gastos administrativos y generales	Valor de venta de cada producto. Nº de pedidos de venta. Monto de ventas de cada producto.
Gastos financieros por descuentos en ventas al contado	Monto de ventas al contado de cada producto.
Almacenamiento y depósito	Costo de la existencia o stock de cada producto. Espacio ocupado.
Seguros	Costo de la existencia o stock de cada producto.
Costo de crédito y cobranzas	Monto de ventas a crédito de cada producto.
Costo de transporte	Peso de artículos vendidos.

Cuadro I. Bases de distribución de costos indirectos entre líneas de productos

Costo	Base de distribución	Importe total	Cocinas	Lavarropas	Turbocirculadores
Sueldos y comisiones de vendedores	Monto de ventas	80.000	48.000	16.000	16.000
Gastos de oficina de ventas	Monto de ventas	20.000	12.000	4.000	4.000
Publicidad de productos	Directa	20.000	—	—	20.000
Publicidad institucional	Monto de ventas	20.000	12.000	4.000	4.000
Sueldos de expedición	Ventas en kilos	150.000	97.500	37.500	15.000
Gastos de entrega	Ventas en kilos	30.000	19.500	7.500	3.000
Sueldos y gastos de almacén	Costo de existencias	80.000	40.000	32.000	8.000
Sueldos y gastos de cobranzas	Monto de ventas	40.000	24.000	8.000	8.000
Sueldos y gastos de administración	Nº de pedidos	120.000	72.000	18.000	30.000
Gastos financieros	Monto de ventas	40.000	24.000	8.000	8.000
Total		600.000	349.000	135.000	116.000

Cuadro II. La empresa asigna los costos de distribución de acuerdo con la política que se ve expresada en este cuadro

El total de \$ 600.000 acumulado en la cuenta control de costo de distribución se descargará con un asiento que surge del cuadro anterior del modo siguiente:

Costo de distribución - cocinas	349.000	
Costo de distribución - lavarropas	135.000	
Costo de distribución - turbocirculadores	116.000	
A Costos de distribución		<u>600.000</u>

Con la información anterior es posible la preparación del cuadro III de resultados por líneas de productos, que se verá expresado de la manera siguiente:

Concepto	Total	Cocinas	Lavarropas	Turbocirculadores
Ventas	1.000.000	600.000	200.000	200.000
Costo de ventas	350.000	210.000	80.000	60.000
Utilidad bruta	650.000	390.000	120.000	140.000
Costos de distribución	600.000	349.000	135.000	116.000
Utilidad neta	50.000	41.000	(15.000)	24.000

Cuadro III

De no haber utilizado el análisis y la distribución de los costos a los productos, la empresa que nos ocupa hubiera obtenido la utilidad en forma global. Por el contrario, expuesto el cuadro de resultados por producto, es posible centrar la atención en aquellos productos más rentables o intensificar programas de publicidad o de reducción de costos en los menos rentables. De hecho, al analizar la rentabilidad deberán tenerse en cuenta otros factores aparte de la utilidad neta, como es el capital invertido en cada producto, la rotación del inventario, la actuación de la competencia, etcétera.

9. ANALISIS POR TERRITORIO

La asignación de costos de distribución por territorios sigue en el fondo similar técnica a la usada para el costo de líneas de productos. Aquí el propósito del análisis es investigar el rendimiento de cada zona de venta y preparar datos útiles para la toma de decisiones al respecto.

Para ello, las cuentas de "ventas" y "costo de ventas" lógicamente deben ser también asignadas a los mismos territorios o zonas en que se basaría el análisis de los costos de distribución.

Un examen cuidadoso de la rentabilidad de cada zona del país, permitirá tomar medidas como las de acumulación, intensificación o subsidios de regiones. No debemos olvidar que el precio de venta es prácticamente similar en todas las áreas del país, por lo que los costos de distribución asignados a cada uno de ellos adquieren una fundamental importancia en el análisis de rentabilidad.

Dentro de los costos de distribución habrá alguno de ellos de fácil asignación directa a cada zona, como los costos directos de la sucursal, si la hubiere, o como los impuestos provinciales y municipales, que en nuestro país suelen tener importancia por las notables diferencias entre diversas jurisdicciones. Otros costos será necesario asignarlos o distribuirlos sobre otras bases técnicas.

Al respecto, el cuadro IV muestra las principales de ellas.

COSTOS DE DISTRIBUCION

Costo	Base de distribución
Personal	Monto de ventas en cada territorio
Movilidad y viáticos	Asignación directa
Publicidad en cada territorio	Asignación directa
Publicidad institucional o general o promoción de ventas	Territorios beneficiados Si son revistas circulación. Si es radio y TV Nº de aparatos o población en cada zona. Muestras Monto de ventas.
Comunicaciones	Monto de ventas Nº de pedidos
Gastos administrativos y generales	Nº de pedidos Monto de ventas
Gastos financieros por descuento en venta al contado	Monto de ventas al contado
Gastos de crédito y cobranzas	Monto de ventas a crédito
Almacenamiento y depósito	Asignación directa
Seguros	Monto de ventas

Cuadro IV. Bases de distribución de costos indirectos entre zonas o territorios

10. ANALISIS POR TAMAÑO DEL PEDIDO

El análisis de los costos de distribución por tamaño del pedido intenta averiguar la economía de mantener pedidos pequeños ante el esfuerzo que requieren.

Sin embargo, en la práctica, la supresión de ventas de reducido monto o cantidad trae aparejado un serio estudio al respecto, pues son variados los factores a considerar. En efecto, situaciones como las de un importante cliente que esporádicamente solicita envíos pequeños, o las características particulares del mercado que tiende hacia un mayor desarrollo de eventuales pequeños clientes, hacen difícil la decisión de eliminar lisa y llanamente tales ventas.

No por ello debe dejar de estudiarse y analizarse el problema de los pedidos antieconómicos. Una buena información al respecto nos brindará elementos como para resolver la aceptación o no de los mismos, la posibilidad de fijar precios diferencia-

les o descuentos según el tamaño del pedido, o tratar de reducir los costos de aquellas ventas no lucrativas.

Posibles soluciones ante la evidencia de un pedido antieconómico podrían ser las siguientes:

- Enviar la mercadería sin facturar, cargando directamente el importe en la cuenta corriente del cliente.
- Ofrecer importantes descuentos por cantidad solicitada.
- Habilitar depósitos o agencias de venta especiales para la atención de pequeños pedidos.
- Exigir pago de contado para todas aquellas ventas que no superen un mínimo establecido.
- Eliminar visitas de vendedores a clientes que generalmente hacen pedidos no lucrativos.
- Adecuar un empaque diferente y menos costoso para los pedidos antieconómicos.

Para la asignación de los costos a los diferentes tipos de pedidos es necesario en primer lugar definir los diferentes tipos de éstos que se habrán de considerar en el estudio. A tal efecto, lo más conveniente suele ser analizar las facturas de venta de un período determinado y proceder a clasificar en consecuencia.

Posteriormente, es necesario relacionar los costos correspondientes con los tamaños de los pedidos.

A tal fin, sólo debieran considerarse los costos relevantes, es decir, aquellos que son diferentes o variables según el tamaño del pedido. En ese sentido, los costos a tener en cuenta son generalmente los de preparación y entrega de pedidos y los de gestiones de cobranzas.

Este tipo de análisis de costos de distribución es comúnmente realizado en forma extracontable en un período superior al mensual y al solo efecto de la toma de decisiones pertinentes.

Podemos ilustrar con un caso práctico la técnica de análisis comentada. Supongamos que la empresa considerada clasificó sus ventas en tres niveles:

1. Hasta	\$	1.000
2. Hasta	\$	10.000
3. Más de	\$	10.000

El monto de ventas reales del período estudiado fue:

Nivel 1	\$	175.000
Nivel 2	\$	375.000
Nivel 3	\$	750.000

El personal ocupado en cada nivel de ventas se determinó como sigue:

	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3
Vendedores	2	3	5
Administrativos	1	2	2
Cuentas corrientes	1	1	3
Cobranzas	1	2	3

Los sueldos de la empresa fueron los siguientes (en todo el período):

Vendedores	10.000 c/u
Administrativos	8.000 c/u
Cuentas corrientes	9.000 c/u
Cobranzas	7.000 c/u

a los que a los fines del estudio se les agrega el porcentaje calculado de cargas sociales (60 %).

Otros gastos relevantes para el análisis fueron:

Nivel 1	\$ 10.000
Nivel 2	\$ 18.000
Nivel 3	\$ 25.000

La utilidad bruta sobre ventas de la empresa se calcula en un 40 %.

Sobre la base de los datos obtenidos, se estudió la rentabilidad de los tres niveles de ventas, llegándose a obtener la siguiente información.

	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3
— Sueldos vendedores	20.000	30.000	50.000
— Sueldos administrativos	8.000	16.000	16.000
— Sueldos cuentas corrientes	9.000	9.000	27.000
— Sueldos cobranzas	7.000	14.000	21.000
Total de sueldos	44.000	69.000	114.000
— Cargas sociales	26.400	41.400	68.400
— Otros gastos	10.000	18.000	25.000
Total de costos	80.400	128.400	207.400
Pérdida por no vender (40 % utilidad bruta)	70.000	150.000	300.000
Utilidad neta	(10.400)	21.600	92.600

De este modo, se determinó que el nivel de ventas (o sea, inferiores a \$ 1.000) no tenía una rentabilidad positiva.

11. ANALISIS POR RUTA DE ENTREGA

Esta variante en el análisis de los costos de distribución sería de utilidad fundamentalmente en aquellos casos en que la venta se canaliza en diferentes rutas o líneas de entrega y preferentemente con movilidad propia.

Aquí debieran considerarse todos los costos pertinentes o relevantes, es decir, aquellos que son diferentes en las diversas posibilidades de entrega. Por consiguiente, por cada línea de ventas, es posible hacer un cuadro de resultados que sería expresado del modo siguiente:

Ventas ruta Nº	\$	
Menos: costos variables de fabricación	\$	_____
Subtotal		
Menos: costos variables de comercialización	\$	_____
Contribución marginal	\$	=====

De este modo, se apreciaría en cuánto contribuye cada ruta o línea de ventas a la cobertura de costos fijos de fabricación y distribución y a la generación de utilidades.

Restaría considerar cuáles son esos costos pertinentes o variantes o variables de distribución que hemos incluido en el cuadro de rentabilidad. En ese sentido, serían relevantes:

- Depreciación de las unidades.
- Sueldos y cargas sociales de choferes.
- Reparaciones y mantenimiento de las unidades.
- Seguros.
- Combustibles y lubricantes.
- Comisiones de venta.
- Costo de garaje.
- Impuestos.

En caso de costos que beneficien a dos o más rutas de entrega, la base de prorrateo podría ser según la conveniencia:

- Kilómetros recorridos en cada ruta.
- Monto de ventas de cada ruta.
- Unidades vendidas en cada ruta.

Por supuesto, los dos últimos serán para aquellos costos de distribución variables que se relacionen con la carga y la descarga, y la primera con los costos relacionados con el recorrido en sí.

Vale aquí la misma advertencia realizada al analizar los costos de distribución por productos (punto 8) en el sentido de que los costos reales deben ser distribuidos con bases predeterminadas si se opera con presupuestos para control.

12. ANALISIS POR CANALES DE DISTRIBUCION

Una empresa puede comercializar sus productos a través de diversas variantes de venta. Por ejemplo, podría hacerlo:

- Con sus propios vendedores directamente al público.
- A través de mayoristas.
- A través de intermediarios a comisión.
- Estableciendo su propio negocio minorista.
- Mediante concesionarios de venta, etcétera.

Pretender conocer los costos de distribución por canal de venta suele ser una tarea más compleja que los anteriores métodos de análisis. Ello es así, pues los costos rara vez pueden asignarse directamente y casi en su totalidad deben ser distribuidos.

La elección del canal de distribución es un problema de permanente actualidad en un país de compleja estructura comercial como el nuestro, donde se ha ido dando cada vez mayor importancia a una adecuada decisión en este sentido, toda vez que los costos de distribución fueron aumentando proporcionalmente en el tiempo.

Diversos son los factores que una empresa debiera considerar en el análisis de elegir un adecuado canal de distribución de sus productos. Por ejemplo, figuran entre ellos:

- Si existe o no un canal típico de distribución usado por sus competidores de la industria.
- La situación económica o financiera de la empresa, que pueda o no influir para montar su propio canal de venta.
- La característica del producto, que influye de manera decisiva. Es evidente que no es lo mismo evaluar la conveniencia de un propio canal de distribuidores para un producto que se vende todo el año que otro típicamente estacional, como podría ser la venta de helados.
- La amplitud de la zona de venta del producto, que puede influir en la elección de distribuidores por área, en vez de un solo distribuidor.
- El estudio de costo y rentabilidad de cada uno de los canales de distribución.

Este último factor es de indispensable estudio en la empresa y es, sin duda alguna, tarea del contador de costos. Como ya se dijo anteriormente, el problema más complejo del estudio es la elección adecuada de bases de asignación. En cuanto a los costos de distribución a considerar, como en todo tipo de análisis, son sólo los relevantes o diferentes con los canales alternativos.

13. ANALISIS POR NUMERO DE VENDEDORES

Suele ser un problema común en la administración de un negocio evaluar el número óptimo de personas afectadas a la venta. No cabe duda de que en la práctica esa tarea de determinación del número óptimo de vendedores es ardua y de dudosa exactitud por la magnitud de las estimaciones de ventas y costos a practicar. Sin embargo, ese es un poco el riesgo de todo pronóstico o presupuesto, ya que debe ser confeccionado para evaluar posibles condiciones futuras y decidir en consecuencia.

Para determinar el tamaño de la sección ventas debiera trabajarse con ingresos y costos incrementales, de tal modo de obtener la utilidad o la pérdida incremental o marginal ante la adición de una persona más afectada a la venta.

Un ejemplo de este tipo de decisión es el siguiente:

A. Ventas estimadas para el período

Cantidad de vendedores	Ventas \$
1	100.000
2	150.000
3	190.000
4	210.000
5	220.000

B. Costo indirecto de fabricación variable

Se estima en el 50 % de la venta.

C. Remuneración vendedores

Incluidas cargas sociales, \$ 7.000 cada uno.

D. Costos variables de distribución:

Se estiman del modo siguiente:

Ventas \$	Costos variables de distrib. \$
100.000	20.000
150.000	32.000
190.000	40.000
210.000	50.000
220.000	56.000

Con los datos anteriores, es posible la preparación de un cuadro que indique los ingresos y costos incrementales y la utilidad marginal. Cuando ésta llegue a cero, tendremos determinado el número óptimo de personas afectadas a la venta.

Nº vendedores	Ingr. incr.	Costo incr.	Utilidad marg.
1	100.000	77.000	23.000
2	50.000	44.000	6.000
3	40.000	35.000	5.000
4	20.000	27.000	(7.000)
5	10.000	18.000	(8.000)

De acuerdo con este resultado, el número óptimo de vendedores es tres.

14. ANALISIS POR FUNCION Y NATURALEZA

De acuerdo con lo expresado en el punto 5 de este capítulo, cuando hablábamos de la clasificación de los costos de distribución, distinguíamos cuatro funciones o áreas de responsabilidad, a saber:

1. Investigación.
2. Comercialización.
3. Financiación.
4. Administración.

El objeto de este análisis es similar al de la denominada contabilidad por niveles de decisión o responsabilidad, ya comentada en el punto 2,3 del capítulo VII (Costos indirectos). Persigue controlar los costos de distribución según la esfera de actuación en la cual se originan. Las erogaciones agrupadas en cada centro de responsabilidad permitirán:

- conocer el costo de funcionamiento de cada sector;
- controlar el costo real con el presupuesto y hacer responsable al encargado del área por las desviaciones producidas;
- poner en marcha un plan de reducción del costo en aquellas áreas que fuera menester;
- tomar medidas para redefinición de áreas de responsabilidad cuando la estructura de distribución de los productos no es la más adecuada.

La definición de las funciones o áreas de responsabilidad dependerá de la complejidad de la empresa, de la característica de los productos, etc. Lo importante es reunir, en cada una, funciones semejantes de modo que se facilite la asignación de los costos. Para este propósito el plan de cuentas debe ser codificado adecuadamente.

Por ejemplo:

5100 - Costos de distribución
5110 - Costos de comercialización (nivel gerencial) 5111 - Investigación del mercado 5112 - Publicidad 5113 - Supervisión de ventas 5114 - Promoción de ventas 5115 - Almacén de productos terminados 5116 - Expedición 5117 - Agencias de ventas
5120 - Costos de administración (nivel gerencial) 5121 - Contabilidad 5122 - Facturación 5123 - Presupuestos 5124 - Capacitación 5125 - Impuestos 5126 - Gastos generales
5130 - Costos de financiación (nivel gerencial) 5131 - Costos financieros 5132 - Cobranzas 5133 - Tesorería
5140 - Costos de investigación (nivel gerencial) 5141 - Desarrollo de productos 5142 - Investigación de mercado

En cuanto al análisis por naturaleza de erogación, esto es, por concepto de la misma, bien puede combinarse con el análisis por función. ello es inclusive muy conveniente para la tarea de presupuesto y control posterior de los gastos reales.

La disposición del plan de cuentas combinado, por la naturaleza y la función, adoptaría una forma como la siguiente:

- 5100-00 - Costo de distribución
- 5110-00 - Costos de comercialización
- 5111-00 - Oficina de ventas
 - 5111-01 - Sueldos
 - 5111-02 - Cargas sociales
 - 5111-03 - Horas extra
 -
 -
 -
 - 5111-10 - Alquileres de vehículos
 -
 - 5111-20 - Papelería y útiles
 -

- 5120-00 - Costos de administración
- 5121-00 - Contabilidad
 - 5121-01 - Sueldos
 - 5121-02 - Cargas sociales
 -
 -
 - 5121-20 - Papelería y útiles
- 5130-00 - Costos de financiación
- 5132-00 - Cobranzas
 - 5132-01 Sueldos
 -
 -
 - 5132-20 - Papelería y útiles
- 5140-00 - Costos de investigación
- 5141-00 Desarrollo de productos nuevos
 - 5141-01 - Sueldos
 -
 -
 - 5141-20 - Papelería y útiles

Es decir que cada subcuenta siempre lleva el mismo código sin interesar la función a la cual está afectada.

15. OTROS METODOS DE ANALISIS

Los costos de distribución pueden eventualmente ser analizados desde otros puntos de vista, según las características o necesidades de la empresa.

Por ejemplo, sería posible asignar las erogaciones en algunas de las siguientes formas:

- A. Por tipo de cliente
 - 1. Clientes urbanos
 - 2. Clientes rurales
 - 3. Exportación

o bien podría ser:

- 1. Supermercados
- 2. Perfumerías
- 3. Farmacias
- B. Por tipo de venta

1. Venta al contado
 2. Venta a crédito
- C. Por vendedor o agencia de venta

Esto implicaría asignar los costos de distribución a cada vendedor o agencia de venta de la empresa de modo de evaluar la rentabilidad en cada caso.

Estos y aun muchos otros tipos de análisis son viables. Lo esencial es definir correctamente la clasificación, tratando de que la mayor parte posible de los costos puedan ser asignados en forma directa a cada categoría, y, por consiguiente, de hacer un reducido trabajo de prorrato. No tanto por el trabajo en sí, sino por la dificultad en la elección de la base de asignación que puede conducir a resultados imperfectos.

Los resultados del análisis se expresarán en informes que faciliten a la dirección de la empresa la toma de decisiones. Un ejemplo de informe lo tenemos en el caso de una empresa que vende variados productos de tocador.

Sus costos de distribución los asigna según el tipo de cliente, y un análisis del mes anterior reveló los siguientes resultados:

Concepto	Supermercados	Perfumerías	Farmacias	Total
Ventas	\$ 200.000	\$ 500.000	\$ 300.000	\$ 1.000.000
Distrib. de ventas	20 %	50 %	30 %	100 %
Costo de Distribución	\$ 50.000	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 400.000
Costo de distrib. en porc.	12,5 %	50 %	37,5 %	100 %
Costo de distrib. como porcentajes de vtas.	25 %	50 %	50 %	40 %
Costo de ventas	30 %	30 %	30 %	30 %
Ganancia neta	\$ 90.000	\$ 150.000	\$ 60.000	\$ 300.000
Ganancia neta en porcentaje	30 %	50 %	20 %	100 %

Cuadro V

Las conclusiones del informe fueron:

- La venta a farmacias es responsable del 37,5 % de los costos de distribución y sólo aporta el 20 % de la ganancia.
- Es conveniente la distribución a supermercados en los cuales el costo tiene solamente un 12,5 % de incidencia mientras que aporta un 30 % de la ganancia.

Otras veces el análisis de los costos según el tipo de cliente tiene un claro propósito de establecimiento de precios diferenciales.

16. CONTROL DE COSTOS DE DISTRIBUCION MEDIANTE PRESUPUESTOS

El control de los costos de distribución puede realizarse en forma presupuestaria o con estándares. En el primero de los casos, mediante el uso de presupuestos que permitirían detectar variaciones en cada una de las partidas del plan de cuentas.

Generalmente el presupuesto es considerado como el costo máximo a tolerar para cumplimentar el plan de utilidades. De modo que cualquier desviación hacia arriba del mismo sería una llamada de atención para controlar la partida correspondiente. Vigilar los gastos reales en la medida en que se van produciendo, comparándolos con los presupuestos respectivos al menos una vez al mes es el camino que la presente técnica adopta para el control de las erogaciones.

Cabe aquí la acotación respecto del modo de presupuestar. Elegida una base sobre la cual se supone que los costos de distribución tienen mayor correspondencia, debería tratar de hacerse presupuestos flexibles más que fijos. Es decir, presupuestos que reflejen las posibles variaciones de la base elegida con sus correspondientes costos de distribución de modo de facilitar el control (ver punto 7 del capítulo X, Costos predeterminados).

Esto implica la aplicación de todas las técnicas presupuestarias y de análisis o medición de los costos para separar los componentes fijos y variables, tarea que demandará tiempo aun en empresas con una organización adecuada. Sin embargo, es ineludible para un buen control el conocimiento del presupuesto adecuado al real nivel de actividad que tuvo la empresa, ya que sólo así es factible la comparación con el costo real incurrido. Un ejemplo muy resumido del control de costos de distribución por medio de presupuestos es el siguiente:

A. Costo de distribución presupuestado

Producto A Mes: Año:

1. Costo Fijo:

- Sueldos y cargas sociales personal de ventas (asignado entre los productos sobre la base del tiempo demandado de atención).
- Costos administrativos (asignado entre los productos sobre la base del N° de pedidos de venta).
- Muestras y promociones (asignación directa).
- Almacenamiento (asignación entre los productos sobre la base del espacio ocupado).
- Investigación y desarrollo (asignación directa).
- Publicidad institucional (asignación entre los productos sobre la base de volúmenes de venta normales).

- Seguros (asignación entre los productos sobre la base de volúmenes almacenados normales).

Total costos fijos = \$ 5.000.

2. Costo variable:

- Comisiones de vendedores: 5 % del monto de ventas.
- Movilidad y viáticos: 3 % del monto de ventas.
- Publicidad directa del producto: 5 % del monto de ventas.
- Gastos financieros por descuentos en ventas al contado: 4 % del monto de ventas al contado.
- Costos de créditos y cobranzas: 10 % del monto de ventas a crédito.
- Costos de transporte: \$ 1 por cada litro vendido.

3. Bases variables presupuestadas:

— Monto de ventas	\$ 20.000
— Monto de ventas al contado	\$ 5.000
— Monto de ventas a crédito	\$ 15.000
— Litros vendidos	unidades 2.000

B. Datos reales del mes:

1. Costos reales de distribución - Producto A

Total de erogaciones \$ 10.850

(Las erogaciones se distribuyeron entre los productos con igual base que en el presupuesto.)

2. Bases variables reales

— monto de ventas	\$ 18.000
— monto de ventas al contado	\$ 5.000
— monto de ventas a crédito	\$ 13.000
— litros vendidos	unidades 1.600

C. Cálculo del presupuesto de costos de distribución al nivel planeado de actividad

Fijos	\$ 5.000
Variables	
— al monto de ventas: 13 % (0,13 x 20.000)	\$ 2.600
— al monto de ventas al contado: 4 % (0,04 x 5.000)	\$ 200
— al monto de ventas a crédito: 10 % (0,10 x 15.000)	\$ 1.500
— a litros vendidos: 1 x 2.000	\$ 2.000
	\$ 11.300

D. Cálculo del presupuesto de costos de distribución al nivel de actividad real

Fijos	\$ 5.000
Variables	
— al monto de ventas: 13 % (0,13 x 18.000)	\$ 2.340
— al monto de ventas al ctdo.: 4 % (0,04 x 5.000)	\$ 200
— al monto de ventas a crédito: 10 % (0,10 x 13.000)	\$ 1.300
— a litros vendidos: 1 x 1.600	\$ 1.600
	<u>\$ 10.440</u>

Sobre la base de los cálculos anteriores es posible analizar los costos de distribución en forma global y en forma individual.

a) Análisis global

Como los costos reales incurridos fueron de \$ 10.850 y el presupuesto flexible para el nivel de actividad con que operó la empresa ese mes "autorizó" sólo \$ 10.440, hay una variación de \$ 410, desfavorable, que debe imputarse al mayor "precio" de los costos.

Es entonces, una típica variación en precio.

Tener conocimiento en una empresa de esta variación global implica un avance notable respecto de la técnica presupuestaria rígida por la cual se hubiera detectado una diferencia de presupuesto por \$ 450 favorable (\$ 10.850 de costos reales versus \$ 11.300 de costos presupuestados rígidos al nivel planeado de actividad). Incluso contablemente, la cifra a imputar debiera ser más bien \$ 10.440, que son los costos "normales" al nivel real de actividad más que \$ 10.850, que incluyen una variación de precio, que por sus características debiera mostrarse por separado en las registraciones.

b) Análisis individual

Desglosando en sus componentes los \$ 10.850 de costos reales, es posible analizar según el tipo de erogación cada uno de los elementos del costo de distribución del producto A, tanto fijos como variables, descomponiendo al mismo tiempo la variación de precio ya calculada en forma global.

El análisis individual brindará un mayor detalle que es necesario conocer en ciertos niveles decisorios de la organización para la toma de medidas correctivas.

17. EL CONTROL DE COSTOS DE DISTRIBUCION MEDIANTE ESTANDARES

Toda la técnica de costos estándar, que tan profusamente ha sido incluida en publicaciones sobre costos está referida en su casi totalidad al análisis de los costos estándar de fabricación y no considera generalmente el tipo de erogaciones a las que se refiere el presente capítulo.

La razón primordial de tal hecho es la muy escasa experiencia argentina sobre la implementación en empresas de los costos estándar de comercialización.

Por lo tanto, no pretendemos en este punto más que esbozar algunas ideas que puedan servir de estímulo a quien se vea en la empresa concreta de implantación de un sistema de tales características.

Como todo costo estándar, requiere para su implementación una serie de requisitos organizativos mínimos que están aparejados con una técnica de control interno permanente y sistemática. El factor tiempo es otro aliado del proceso, ya que es ineludible tomarlo en consideración para arribar luego de un período más o menos prolongado, según las características de la empresa, a la determinación del estándar de distribución.

Hechas estas consideraciones, veremos cuáles son, a nuestro juicio, los elementos a tener en cuenta para llevar a la práctica un modelo estándar de distribución.

En principio, cabe responder que los costos de distribución no son "menos costos" que los de fabricación. Son tan costos como éstos, dado que ambos se aparean al ingreso para obtención de resultados. Desde este punto de vista, al implantar un sistema de costos de distribución estándar simplemente debieran adecuarse las técnicas, procedimientos y normas ampliamente comentados por diversos autores para los costos fabriles.

El Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.C.O.) comenta en un trabajo titulado *Esquema básico que deberían tener en cuenta las empresas para producir informaciones sobre costos y resultados por líneas de productos* las principales consideraciones a tener en cuenta para la producción de datos de costos, y, de entre ellas, extraemos las siguientes:

"El esquema propuesto se inspira en el concepto de costo normal... mostrando además, los desvíos producidos en sus componentes respecto de la realidad" (pág. 2).

"...criterios empleados en la departamentalización del área fabril y de las demás que hagan al cumplimiento del objetivo operativo de la empresa" (pág. 3).

La cita de estos dos párrafos no hace sino confirmar que el estándar o el costo normal o la "norma" que define el diccionario como el "modo de hacer una cosa, al que es conveniente o necesario ajustarse" es un costo *objetivo* —para tratar de cumplir en la realidad— y un costo *patrón* —para comparar en el devenir real—. El se-

gundo párrafo citado nos alerta sobre la necesidad de determinar el estándar por centro de costos, aun en el área de distribución. Como la base de un sistema de estas características es la medición de eficiencia, la administración por excepción y la responsabilidad en niveles de decisión, deben definirse "centros de distribución" que permitan ser estandarizados, es decir, que admitan en su seno el cálculo de costos estándar.

Por ejemplo, podrán definirse los centros de:

- depósitos de productos terminados;
- investigación de mercados;
- promoción y publicidad;
- ventas;
- reparto de mercaderías vendidas;
- administración;
- cobranzas.

Definido el sentido de un costo estándar y aceptado que debe ser calculado por centro de costos, la tercera consideración a realizar es la necesidad de la existencia de un plan de cuentas del que surja la clasificación de los costos en sus elementos fijos y variables. La justificación dada a cada costo sobre su tipo de variabilidad es esencial para el sistema, en la medida en que trata siempre de determinar la capacidad ociosa de comercialización y el costo consecuente.

La cuarta consideración está referida a la elección del tipo de estándar a aplicar.

En este sentido, se puede pensar en diferentes medidas de la capacidad de distribución de una empresa. Es posible un nivel "óptimo", con el pleno uso de todos los factores de distribución en la totalidad del tiempo posible, un nivel "normal" que técnica y razonablemente pueda ser alcanzado y mantenido en el tiempo, un nivel "esperado o previsto" en el futuro cercano o aun un nivel "deseable" desde el punto de vista del rendimiento de la inversión o de otro objetivo empresario.

Sin embargo, lo más problemático en costos de distribución suele ser, una vez definido el tipo de nivel de capacidad de distribución sobre el cual operar, cuantificar o medir esa capacidad. Y ello, como ya fue comentado en puntos anteriores, es por la dificultad de relacionar los costos con alguna base. Por ejemplo, los gastos en publicidad y promoción de ventas pueden no representar un porcentaje fijo en función del monto de ventas, sino ser totalmente variables con respecto a él o incluso variar inversamente. Esto puede deberse a que ante una disminución de las ventas, se intensifiquen los esfuerzos en publicidad, muestras, viajes, etc. Otro caso de difícil estudio suelen ser los gastos administrativos, más bien fijos ante variaciones en las ventas. La solución que proponemos en este punto medular de implementación de costos estándar de distribución es la de determinarlos usando varias bases para medir la capacidad de distribución. Es decir, si un costo está relacionado principalmente con el número de pedidos, será ésa la base de aplicación, al mismo tiempo que otros costos

usarán como asignación el monto de ventas, el espacio ocupado de almacenaje, el monto de ventas al contado, el número de aparatos televisivos en la zona, etc. El problema adicional se presenta con los costos que analíticamente estudiados convino definirlos como "fijos". En ese caso, para el cálculo de una cuota estándar deben necesariamente ser relacionados con alguna base, lo que genera la duda de cuál debe usarse. Inmediatamente surge la tentación de medir la capacidad sobre la base del "volumen de ventas", a pesar de que esto implique asignar costos sobre la base de precios, lo que resulta paradójico. Esa primera tentación a la cual nos resistimos buscando una mejor medida de la capacidad de distribución de una empresa, es sin embargo, lo usual en términos prácticos. No por ello debe dejarse de lado la búsqueda de mejores soluciones ante casos determinados. Por ejemplo, una conocida firma productora y distribuidora de alcoholes y licores va confirmando en el tiempo que sus costos administrativos son permanentemente fijos, sin relación con el monto de ventas, pero que si necesariamente deben aplicarse sobre alguna base, lo más correcto es el número de facturas vendidas antes que el monto de las ventas. Es que en ese caso, la determinación de variaciones respecto del estándar muestra una realidad concreta de la empresa que el empresario sabe valorar y lo que es más importante, aprovechar para la toma de decisiones. Como ya se insinuó, el proceso de estándar de distribución finaliza del mismo modo que el estándar de fabricación: con la determinación de variaciones, su análisis y su contribución al esquema decisorio de la empresa.

Cabe hacer una última reflexión respecto del uso de estándares parciales en ciertos aspectos de distribución, como sería determinar el estándar de costos de preparación y entrega de una factura, el estándar de costos de movilidad, etc. Sin embargo, la gran ventaja del sistema es su integridad y el esfuerzo de determinarlo en forma parcial no suele ser infinitamente inferior al de confeccionarlo íntegramente para el área de distribución. A no dudar que los resultados serán muy superiores.

Para una mejor comprensión del lector, en el ejercicio 4 de este capítulo se desarrolla un ejemplo, breve por cierto, del uso de estándares de distribución.

EJERCICIOS PRACTICOS

EJERCICIO 1. PLANTEO

Los costos unitarios de hacer y distribuir un producto denominado "Lacon", al nivel normal de producción de 5.000 unidades mensuales son:

	\$
Costos indirectos de fabricación	
Materiales	40
Mano de obra directa	24
Costos indirectos de fabricación variables	<u>16</u>
	80
Costos indirectos de fabricación variables	<u>10</u>
	90
Costos de distribución	
Variables	30
Fijos	<u>18</u>
	48

El producto usualmente se vende a razón de 60.000 unidades anuales con un precio de venta por unidad de \$ 150.

Se estima que un aumento en el precio de venta a \$ 180 bajará el volumen de las mismas en un 10 %.

Se pide: determinar en cuánto se puede incrementar la publicidad con este plan de aumento del precio, sin que la utilidad neta anual descienda más bajo que el nivel en que se encuentra actualmente.

EJERCICIO 1. SOLUCION

a) Actual plan de ventas

	\$	\$	\$
Ventas 150 x 60.000			9.000.000
Costos de ventas:			
— materiales	2.400.000		
— mano de obra directa	1.440.000		
— costos indirectos de fab. variab.	<u>960.000</u>		
	4.800.000		
Costos indirectos de fab. fijos	<u>600.000</u>	(5.400.000)	
Utilidad bruta		<u>3.600.000</u>	
Costos de distribución:			
— variables 30 x 60.000		1.800.000	
— fijos 18 x 60.000		<u>1.080.000</u>	
Utilidad neta			<u>(2.880.000)</u>
			720.000

b) Plan modificado de ventas

	\$	\$
Ventas 180 x 54.000		9.720.000
Costos de ventas:		
— materiales	2.160.000	
— mano de obra directa	1.296.000	
— costos indirectos de fab. variab.	864.000	
	4.320.000	
Costos indirectos de fabric. fijos	600.000	(4.920.000)
Utilidad bruta		4.800.000
Costos de distribución:		
— variables 30 x 54.000	1.620.000	
— fijos	1.080.000	(2.700.000)
Utilidad neta		2.100.000

c) Conclusión

El aumento posible para publicidad será de

2.100.000
- 720.000
1.380.000

EJERCICIO 2. PLANTEO

La empresa Argüello S.A. produce componentes electrónicos, cerca de Córdoba. Esta compañía tiene un depósito en Río Negro, para atender a los clientes zonales. La gerencia consideró la posibilidad de eliminar ese depósito y atender a esos clientes directamente desde Córdoba, vía flete aéreo pagado por adelantado. Cree que el servicio que se prestará será el mismo por cualquiera de los dos planes, y desea adoptar el que resulte económicamente más conveniente.

Los hechos relevantes para la decisión son:

- a) Ahorro de 5 días de inventario.
- b) Gastos mensuales de mantener un inventario en depósito, por kg de peso del inventario.

	\$
Costo del capital	1
Obsolescencia del inventario	0,40
Seguros sobre inventario	0,30
Impuestos sobre propiedad	0,30
Total	<u>2</u>

c) Costo de operar el depósito (mensual)

	\$
Alquiler	63.000
Sueldos	112.000
Costos indirectos	49.000
Total	<u>224.000</u>

- d) El peso del producto manejado en el depósito es de 2.240.000 kg. mensuales.
- e) Los costos adicionales de embarcar por flete aéreo, sobre el costo de hacerlo por vía terrestre, son:

	\$
Embarque	0,10 por kg.
Reparto	0,01 por kg.
Total	<u>0,11 por kg.</u>

- f) El embarque por carga aérea permitirá empaques más ligeros y baratos, que darán un ahorro de \$ 0,10 por kg.
- g) Si se cierra el depósito, se debe abrir una pequeña oficina en esa área, como representación local de la empresa.
 El costo mensual de dicha oficina será de \$ 300.000 entre alquiler, sueldos y gastos generales.
- h) La eliminación del depósito aumentará el número de llamadas telefónicas y viajes a Río Negro, en un monto de \$ 700.000 mensuales.

Se pide: determinar el ahorro o pérdida total por mes como consecuencia de cerrar el depósito.

EJERCICIO 2. SOLUCION

a) Manteniendo el depósito

	\$
Costos mantenimiento del inventario $2 \times 2.240.000 \times \frac{5}{30}$	746.667
Costo de operar el depósito	224.000
Costo de empaque $0,10 \times 2.240.000$	224.000
Total	1.194.667

b) Cerrando el depósito

	\$
Costos adicionales de embarque $0,11 \times 2.240.000$	246.400
Costos de oficina	300.000
Costo teléfono y viajes	700.000
Total	1.246.400

c) Conclusión

Conviene mantener el depósito, pues produce un ahorro mensual de costos de \$ 51.733.

EJERCICIO 3. PLANTEO

La empresa Clima S.A. es fabricante de heladeras familiares y comerciales y otras tipo vitrina-mostrador. La dirección desea analizar los costos de distribución del año pasado que fueron:

	\$
a) Sueldos de vendedores	300.000
b) Comisiones de ventas	180.000
c) Costos de acción de ventas	64.000
d) Movilidad y viáticos	650.000
e) Publicidad general	150.000
f) Publicidad de productos	75.000
g) Comunicaciones	120.000
h) Costos administrativos	30.000
i) Costos financieros	40.000
Total	1.609.000

El análisis a efectuar es asignar los costos de distribución anteriores a cada uno de los tres productos y para ello se dispone de los siguientes datos.

Concepto	Heladeras familiares	Heladeras comerciales	Vitrinas
Número de vendedores	4	5	1
Monto de ventas	\$ 2.000.000	\$ 5.000.000	\$ 1.000.000
Número de pedidos	10	8	2
Publicidad de productos	30 %	45 %	25 %

La empresa considera como adecuadas las siguientes bases de asignación:

Costos	Base
a)	Número de vendedores
b) d) e) g) i)	Monto de ventas
c) h)	Número de pedidos
f)	Cargo directo

Se pide: determinar el costo de distribución de cada producto como porcentaje de ventas.

EJERCICIO 3. SOLUCION

Concepto	Costo total	Base	Heladeras familiares	Heladeras comerciales	Vitrinas-mostrador
Sueldos vendedores	300.000	Nº Vend.	120.000	150.000	30.000
Comisiones de ventas	180.000	Ventas	45.000	112.500	22.500
Costo sección ventas	64.000	Nº Pedidos	32.000	25.600	6.400
Movilidad y viáticos	650.000	Ventas	162.500	406.250	81.250
Publicidad general	150.000	Ventas	37.500	93.750	18.750
Publicidad de productos	75.000	Directa	22.500	33.750	18.750
Comunicaciones	120.000	Ventas	30.000	75.000	15.000
Costos administrativos	30.000	Nº Pedidos	15.000	12.000	3.000
Costos financieros	40.000	Ventas	10.000	25.000	5.000
Total	1.609.000		474.500	933.850	200.650
Ventas	8.000.000		2.000.000	5.000.000	1.000.000
Costos de distribución como % de ventas	20,1125		23,725	18,677	20,065

EJERCICIO 4. PLANTEO

La empresa Elpaco S.R.L. se dedica a la fabricación de licores y analiza sus costos de distribución por territorio de venta, con el sistema de aplicación de cuotas estándar.

Las erogaciones están clasificadas, además de por zonas de ventas, por "centros de aplicación" según el siguiente detalle.

1. Administración.
2. Comercialización.
3. Promoción, publicidad e investigación de mercado.
4. Cobranzas.

El presupuesto de julio de 19X6 era el siguiente:

Concepto	Zona Córdoba		Zona Tucumán	
	Monto	Base	Monto	Base
1. Costos administración				
Fijos	\$ 3.000	NF	\$ 1.000	NF
Variables	\$ 3.000	NF	\$ 2.000	NF
2. Costos comercialización				
Fijos	\$ 200	MV	\$ 500	MV
Variables	\$ 2.500	MV	\$ 3.000	MV
3. Costos pr., pub. e I.M.				
Fijos	\$ 100	MV	\$ 300	MV
Variables	\$ 500	MV	\$ 1.000	MV
4. Costos cobranzas				
Fijos	\$ 400	MVC	\$ 300	MVC
Variables	\$ 800	MVC	\$ 600	MVC
Referencias:				
Base: se refiere a la base de aplicación de los costos.				
NF: números de facturas de venta.				
MV: monto de las ventas.				
MVC: monto de las ventas a crédito.				

Los costos de distribución presupuestados fueron asignados a los dos territorios tal como se observa en el cuadro precedente, de acuerdo con bases predeterminadas o por asignación directa, cuando ello fue factible.

La "capacidad normal" o "estándar" de distribución está fijada en la empresa del modo siguiente:

Base	Zona Córdoba	Zona Tucumán
Número de facturas	1.000	500
Monto de ventas	\$ 50.000	\$ 100.000
Monto de ventas a crédito	\$ 40.000	\$ 30.000

A fines de julio se detectaron costos de distribución reales por un total de \$ 18.200, asignables a cada zona (según iguales bases que los presupuestados) de acuerdo con el resumen siguiente:

Concepto	Zona Córdoba	Zona Tucumán
Administración	\$ 6.700	\$ 2.860
Comercialización	\$ 2.150	\$ 2.920
Pr., public. e I.M.	\$ 520	\$ 1.070
Cobranzas	\$ 1.070	\$ 910
Total	\$ 10.440	\$ 7.760

En tanto, la capacidad "real" de distribución de la empresa fue la siguiente:

Base	Zona Córdoba	Zona Tucumán
Número de facturas	1.200	450
Monto de ventas	\$ 40.000	\$ 80.000
Monto de ventas a crédito	\$ 35.000	\$ 30.000

Sobre la base de los datos anteriores, se pide determinar:

1. Las cuotas estándar de costos de distribución.
2. Los costos de distribución aplicados.
3. Las variaciones del estándar de costos de distribución.
4. La capacidad ociosa de distribución.

EJERCICIO 4. SOLUCION

1. Cálculo de las cuotas estándar de distribución

a) Zona Córdoba

- administración = $6.000/1.000 = \$ 6$ por factura
- comercialización = $2.700/50.000 = 5,4 \%$ del MV
- pr., pub. e I.M. = $600/50.000 = 1,2 \%$ del MV
- cobranzas = $1.200/40.000 = 3 \%$ del MVC

b) Zona Tucumán

- administración = $3.000/500 = \$ 6$ por factura

- comercialización = $3.500/100.000 = 3,5 \%$ del MV
- pr. pub. e I.M. = $1.300/100.000 = 1,3 \%$ del MV
- cobranzas = $900/30.000 = 3 \%$ del MVC

Estas cuotas pueden a su vez ser distribuidas en fijas y variables, simplemente separando los costos de c/u de las dos características.

2. Costos de distribución aplicados (estándar)

a) Zona Córdoba

$$CA_c = 6 \times 1.200 + 40.000 \times 0,066 + 35.000 \times 0,03 =$$

$$= 7.200 + 2.640 + 1.050 = 10.890$$

b) Zona Tucumán

$$CA_T = 6 \times 450 + 80.000 \times 0,048 + 30.000 \times 0,03 =$$

$$= 2.700 + 3.840 + 900 = 7.440$$

3. Variación presupuestos de costos de distribución

Está constituida por la diferencia entre los costos reales y los costos presupuestados ajustados al nivel real de actividad.

a) Zona Córdoba

Concepto	Costo real	Costo presup. fijo	Costo presup. (1) Var. al NAR	Costo Presup. Total	Var. Presup.
Administración	6.700	3.000	3.600	6.600	100D
Comercialización	2.150	200	2.000	2.200	50F
Pr., public. e I.M.	520	100	400	500	20D
Cobranzas	1.070	400	700	1.100	30F
Total	10.440	3.700	6.700	10.400	40DESF
(1) Cuota variable por nivel de actividad real.					

b) Zona Tucumán

Concepto	Costo real	Costo presup. fijo	Costo presup. var. al NAR	Costo presup. total	Var. presup.
Administración	2.860	1.000	1.800	2.800	60D
Comercialización	2.920	500	2.400	2.900	20D
Pr., public. e I.M.	1.070	300	800	1.100	30F
Cobranzas	910	300	600	900	10D
Total	7.760	2.100	5.600	7.700	60 DESF

4. Variación volumen de costos de distribución

Se ve afectada por los costos fijos de distribución y mide costo de la capacidad ociosa de distribución.

Se debe calcular entonces primero esta capacidad ociosa.

- a) Zona Córdoba
 - en NF = 200 de sobreutilización
 - en MV = \$ 10.000 de subutilización
 - en MVC = \$ 5.000 de subutilización
- b) Zona Tucumán
 - en NF = 50 de subutilización
 - en MV = \$ 20.000 de subutilización
 - en MVC = 0

La variación volumen se calcula entonces multiplicando la capacidad ociosa por la cuota estándar fija de costos de distribución.

a) Zona Córdoba

$$\begin{aligned}
 VV_c &= -200 \times \frac{3.000}{1.000} + 10.000 \times \frac{300}{50.000} + 5.000 \times \frac{400}{40.000} = \\
 &= -600 + 60 + 50 = 490 \text{ F}
 \end{aligned}$$

b) Zona Tucumán

$$\begin{aligned}
 VV_T &= 50 \times \frac{1.000}{500} + 20.000 \times \frac{800}{100.000} = \\
 &= 100 + 160 = 260 \text{ D}
 \end{aligned}$$

Obviamente la suma algebraica de las variaciones presupuesto y volumen debe coincidir con la diferencia entre costos reales y costos estándar aplicados, lo que se verifica así:

a) Zona Córdoba

$$\text{Var. } 40 - 490 = 450 \text{ NF}$$

$$\text{CR} - \text{CEA} = 10.440 - 10.890 = 450 \text{ F}$$

b) Zona Tucumán

$$\text{Var.} = 60 + 260 = 320 \text{ D}$$

$$\text{CR} - \text{CEA} = 7.760 - 7.440 = 320 \text{ D}$$

5. Aprovechamiento de la capacidad de distribución

Se podría calcular un índice de aprovechamiento de la capacidad de distribución considerando los distintos costos y la base sobre la cual se aplican. Obviamente, sólo los fijos deben considerarse en el análisis. Por ejemplo, para la zona Córdoba:

Total de costos fijos presupuestados: \$ 3.700		
Bases de aplicación =	\$ 3.000	NF (81,081 %)
	\$ 300	MV (8,108 %)
	\$ 400	MVC (10,811 %)

Aprovechamiento de la capacidad (ver cálculo capacidad ociosa)

$$\text{NF} = 120 \%$$

$$\text{MV} = 80 \%$$

$$\text{MVC} = 87,50 \%$$

Estos índices, actuando combinadamente generan la variación volumen ya calculada (en forma de promedios ponderados). O sea, calculando:

$$1,20 \times 0,81081 + 0,8 \times 0,08108 + 0,8750 \times 0,10811 =$$

obtenemos

$$= 1,1324322$$

que nos mide un sobreaprovechamiento de capacidad del 13,24322 % y que es justamente igual al índice de la variación volumen calculada.

En efecto:

$$490/3.700 = 13,243243 \%$$

BIBLIOGRAFIA

1. HORNGEN, CHARLES T., *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*, Uteha, México.
2. NEUNER, JOHN J.W., *Contabilidad de costos. Principios y prácticas*, 2 t., segunda edición en español, Ediciones Macchi, Bs. As.
3. ORTEGA PEREZ DE LEON, ARMANDO, *Contabilidad de costos*, Uteha, México, edición en español.
4. VAZQUEZ, JUAN CARLOS, *Costos*, Aguilar Argentina S.A. de Ediciones, Buenos Aires, 1988.
5. OSORIO, OSCAR M., *Breves reflexiones sobre algunos aspectos de los costos de comercialización*. Trabajo presentado al VIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Santa Fe, agosto de 1985.
6. BOTTARO, OSCAR E., *El criterio económico de ganancia en la contabilidad*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1982.