

**XXXIX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**Análisis de las supuestas limitaciones que la literatura
especializada adjudica al Análisis Marginal
(Aportes a la disciplina)**

**Autores: Christian Kuster (socio activo)
Amaro Yardin (socio activo)**

Tucumán, agosto de 2016

“Trabajo aprobado por la COMISIÓN TÉCNICA al solo efecto de ser publicado en los congresos del IAPUCO”

Índice

Resumen	3
1- Introducción	4
2- Barla, Buzetta, Cartier, Marchesano y Podmoguinye	4
3- Barfield, Raiborn y Kinney	6
4- Cuevas Villegas, C. F. y Sandoval, F	7
5- Charles T. Horgren	9
6- Laporta, Ricardo	11
7- Mallo, Carlos.....	12
8- Rosanas y Ballarin.....	12
9- Conclusión.....	12
BIBLIOGRAFÍA.....	14

ANÁLISIS DE LAS SUPUESTAS LIMITACIONES QUE LA LITERATURA ESPECIALIZADA ADJUDICA AL ANÁLISIS MARGINAL

Resumen.

El trabajo consiste en un análisis crítico de la literatura especializada actual en el área de costos, apuntando fundamentalmente al estudio de supuestas limitaciones o restricciones que afectan la utilidad del Análisis Marginal como herramienta útil para apoyar las decisiones empresariales, poniendo énfasis en la bibliografía actual.

Se exponen las manifestaciones sobre el tema formuladas por autores de distintos orígenes y se ensayan respuestas tendientes a refutarlas.

Se concluye arriesgando una opinión sobre las razones que dan lugar a obras que contienen puntos de vista adversos al modelo del Análisis Marginal, sosteniendo que sus autores son profesionales y docentes residentes en el hemisferio norte, que no leen literatura originada en países latinoamericanos, fundamentalmente Argentina y Brasil (quizás por no conocer ningún idioma ajeno al inglés), donde el señalado modelo ha alcanzado un notable nivel de desarrollo.

1- Introducción.

Variada literatura técnica formula limitaciones o restricciones que afectan al modelo del Análisis Marginal o del Costeo Variable, o a su concepto fundamental: El punto de equilibrio.

Creemos que tales restricciones obedecen a una incomprensión del modelo o a la ignorancia de los más recientes estudios sobre el tema.

El objetivo de este trabajo consiste en arrojar luz sobre el problema, a través de un análisis crítico de la bibliografía señalada.

El método de exposición señala las expresiones textuales de las obras analizadas, seguidas de nuestros puntos de vista sobre su consistencia.

Como ordenamiento hemos seleccionado el orden alfabético de los apellidos de los autores.

2- Barla, Buzetta, Cartier, Marchesano y Podmoguilnye. (2013)

Manifestaciones textuales:

Evidentemente el análisis del punto de equilibrio puede resultar un instrumento de importancia para la información en la toma de decisiones.

Sin embargo se considera adecuado hacer un análisis crítico de sus supuestos y limitaciones para que así con su conocimiento el empresario pueda hacer un uso adecuado y se transforme en una herramienta segura.

Entre los supuestos en que se basa el análisis de punto de equilibrio están los siguientes:

- *Constancia en precios de venta*
- *Constancia en el costo de los factores productivos*
- *Constancia en la eficiencia de los factores productivos*
- *Constancia en el volumen de los costos fijos*
- *Constancia en la composición de las ventas totales cuando se comercializa más de un producto, servicio u objeto de costeo.*

De estos supuestos se desprenden una serie de críticas entre las cuales las que a continuación se detalla son las más importantes:

- 1- *La curva de costos totales no es en realidad representable por una recta*

La curva de costos totales no es lineal sino que por el contrario tiene una inflexión cuando comienzan a operar los factores a menor productividad.

Respuesta:

La llamada ley de los rendimientos decrecientes ha sido magistralmente refutada por Gabriel Demonte en su trabajo "El comportamiento de los costos y la microeconomía" demostrando su incompatibilidad con la realidad económica, por lo que, dentro de un cierto entorno, el comportamiento de los costos totales puede ser representado fielmente por una recta.

En rigor, a nuestro juicio, los costos se comportarían como una curva si cada unidad producida y vendida costara distinto a las otras. Si en la planificación económica se partiera de tal supuesto, no se podría llegar a ningún resultado como para tomar una decisión. Desde el punto de vista pedagógico, si enseñamos el uso de la herramienta y luego afirmamos que los costos no se pueden representar como una recta, en nuestra opinión se está enviando un mensaje que confunde al estudiante.

Manifestaciones textuales:

Los autores estudiosos del punto de equilibrio han rebatido esta crítica señalando que si se conoce la variación exacta de los costos totales, ellos se pueden representar fielmente.

El análisis de punto de equilibrio no depende del supuesto que los costos totales son lineales, sino de la habilidad del analista para estimar los costos a diferentes niveles de venta.

Asimismo la curva de los ingresos no puede ser representada por una recta.

El representarlos así está implicando que se está operando en un mercado de competencia perfecta, ya que el precio a cualquier cantidad de producto que vaya al mercado es el mismo.

De más está decir que está lejos de la realidad si suponer un mercado de competencia perfecta. Y más difícil en países en desarrollo.

Respuesta:

Desde hace más de treinta años existen estudios que demuestran la aplicabilidad de los conceptos del costeo variable en escenarios con parámetros cambiantes (modificaciones en precios de venta, costos variables y costos fijos).¹

Manifestaciones textuales:

¿Cuál es entonces la evolución de las curvas de costos e ingresos en la realidad?

Los costos totales se representan así porque en un determinado momento empiezan a operar los rendimientos decrecientes.

¹ Yardin, Amaro, y Rodríguez Jáuregui, Hugo, "El análisis C.V.U. con costos y precios diferentes para distintos volúmenes". en Revista Administración de Empresas Nro.126. Buenos Aires, 1980

Y los ingresos totales tienen esa evolución porque se produce una saturación del mercado.

- 2- *En términos generales puede decirse que el análisis del punto de equilibrio es esencialmente estático, instantáneo y que deja de lado todo lo que puede ser análisis dinámico.*

Respuesta:

En el trabajo citado precedentemente se deja claro que el análisis es fundamentalmente dinámico, toda vez que prevé soluciones para parámetros cambiantes, hecho que implica la consideración del transcurso del tiempo. No se ajusta a la realidad enseñar a los estudiantes que se trata de un análisis estático.

Manifestaciones textuales:

- 3- *Cuando se utiliza Contabilidad por costeo **tradicional la utilidad estará influida por las fluctuaciones de inventario**, puesto que la absorción de los costos fijos dependerá del volumen de producción y no de las ventas.*

Respuesta:

Es perfectamente sabido que el costeo tradicional, o costeo completo, es enteramente inadecuado para la adopción de decisiones gerenciales, por lo tanto, al sugerir la idea anterior, se está creando un grave desconcierto que llega incluso a confundir los objetivos de la contabilidad de gestión con la de publicación.

Manifestaciones textuales:

La dificultad más notoria que presenta la aplicación del costeo variable es distinguir en forma precisa los costos variables y fijos, ya que si bien existen gastos que varían directamente en función de la producción....hay otros cuyo comportamiento es el de variar, pero no directamente en función de lo producido. Son los llamados gastos semivARIABLES, que tienen un componente fijo y otro variable. Y la dificultad radica precisamente en la separación de los componentes fijos y variables en los gastos semivARIABLES.

Respuesta:

En nuestra opinión, creemos que con cierta experiencia en diseño de sistemas de costos para empresas de cualquier dimensión, se sabe que la distinción entre costos variables y fijos es sumamente sencilla. Y para los escasos supuestos en que no lo sea, existen procedimientos estadísticos que ofrecen adecuadas soluciones.

- 3- **Barfield, Raiborn y Kinney (2005).**

Manifestaciones textuales:

Estos autores sostienen que en el análisis CVU “se ignoran las fluctuaciones en los ingresos por unidad ocasionados por factores tales como descuentos por cantidad y se supone que los costos fijos permanecen constantes y, como tales, los costos fijos por unidad disminuyen a medida que aumenta el volumen”.

Respuesta:

Estos autores ignoran los avances hechos por el modelo desde más de treinta años, como ya fue señalado al aludir a la obra de Barla y otros. Pero queremos destacar que se trata de posiciones coincidentes sobre el tema, por tanto señalamos que se trata de una línea de pensamiento actual, y no de una discusión superada.

4- Cuevas Villegas, C. F. y Sandoval, F. (2001)

Manifestaciones textuales:

Supuestos y limitaciones del análisis costo-volumen-utilidad:

El análisis costo-volumen-utilidad es fácil de usar y sencillo de aplicar. Sin embargo, varios supuestos están implícitos en su manejo, los cuales pueden limitar su uso como herramienta gerencial. Las siguientes son las limitaciones más frecuentes:

- *El análisis costo-volumen-utilidad es básicamente un procedimiento estático. Los cambios sólo pueden señalarse con nuevos gráficos o con una serie de gráficos.*

Respuesta:

El modelo es totalmente dinámico, desde el momento en que prevé soluciones para casos de modificaciones en los precios de venta, los costos fijos y los costos variables. Ver cita 1.

Manifestaciones textuales:

- *Todos los costos deben clasificarse como fijos o variables.*

Respuesta:

No es una restricción. Es una descripción de la realidad económica, absolutamente necesaria para tomar decisiones.

Manifestaciones textuales:

- *Los cambios en inventarios han de ser mínimos para que no perturben el análisis.*

Respuesta:

Falso. El análisis es perfectamente adecuado a las variaciones en los niveles de stocks. Quizás el autor se encuentre influenciado por los efectos en las registraciones acordes a las normas contables, las cuales son irrelevantes para la adopción de decisiones.

Manifestaciones textuales:

Los costos fijos han de permanecer constantes en el rango relevante considerado.

Respuesta:

El modelo cuenta con adecuaciones a las variaciones en los costos fijos. Ver “El Análisis Marginal” capítulo 7.

Manifestaciones textuales:

• El costo variable unitario no cambia, y existe una relación directa entre los costos y el volumen. Por ejemplo, no hay descuentos en los precios de las materias primas, ni incrementos en la productividad.

Respuesta:

El modelo cuenta con adecuaciones a las variaciones en los costos variables unitarios. Ver “El Análisis Marginal” capítulo 7. (2012).

Manifestaciones textuales:

• Se supone que el volumen de actividad es el único factor que afecta el comportamiento del costo. Otros factores como precios unitarios, mezcla en ventas, paros laborales y métodos de producción se ignoran.

Respuesta:

El modelo apunta a determinar la incidencia del cambio en el nivel de actividad, incluyendo modificaciones en los parámetros, como costos fijos, costos variables y precios de venta, en distintas manifestaciones, como afectando toda la actividad o tramos sucesivos. Ver “El Análisis Marginal” (2012), capítulo 12. Por otra parte, reconoce la condición “ceteris paribus”, como toda hipótesis científica.

Manifestaciones textuales:

El precio de venta unitario permanecerá igual. No se concederán descuentos por volumen en las ventas.

Respuesta:

En la misma fuente que la respuesta anterior se puede detectar la falsedad de esta afirmación.

Manifestaciones textuales:

• *El rango relevante está bien especificado, así los costos fijos y los variables sean obtenidos en relación con un lapso específico y para un nivel de producción establecido con antelación.*

Respuesta:

Es obvio que debe establecerse un rango relevante por lo que no se trata de una limitación. Es absurdo aludir a “*un nivel de producción establecido con antelación*”, pues justamente el modelo busca determinar soluciones para **distintos** niveles de producción.

Manifestaciones textuales:

• *Si el análisis costo-volumen-utilidad cubre más de una línea de producto, se supone una mezcla particular de ventas. La mezcla de ventas es la combinación de cantidades de productos que la compañía vende.*

Respuesta:

Es así, en efecto, la solución es obviamente distinta para diferentes mezclas, pero ello no puede considerarse como una restricción del modelo.

5- Charles T. Horgren (2007).

Manifestaciones textuales:

El análisis CVU se basa en varias hipótesis:

- *Los cambios en los niveles de ingresos y costos se deben solo a los cambios en el número de unidades de producto. El número de unidades de producción es la única causante del ingreso y la única causante del costo.*

Respuesta:

Esta supuesta observación no pasa de ser una imperdonable superficialidad. Todos sabemos que las hipótesis se formulan manteniendo constantes los otros factores de

influencia (es muy conocida la expresión “ceteris paribus” para aludir a esta situación). Lo que el análisis CVU quiere resaltar es solo la incidencia de los niveles de actividad.

Manifestaciones textuales:

- *Los costos totales pueden separarse en dos componentes: un componente fijo que no varía con el nivel de producción y un componente variable que cambia con respecto al nivel de producción.*
- *Todos los costos son ya sea variables o fijos con respecto a las unidades de producción.*
- *Cuando se representan de manera gráfica, los comportamientos de los ingresos totales y de los costos totales son lineales. El costo variable unitario y los costos totales son conocidos y constantes (dentro de un rango relevante y un período).*

Respuesta:

Las tres precedentes manifestaciones no constituyen observaciones, sino solo descripciones de la realidad y, por tanto, datos que todo analista deberá relevar para modelizarla y estudiar el impacto económico de las decisiones.

Manifestaciones textuales:

- *El análisis cubre ya sea un solo producto o asume que la proporción de diferentes productos –cuando se venden múltiples artículos- permanecerá constante a medida que el nivel de unidades totales vendidas cambia.*

Respuesta:

Cabe aquí igual respuesta que la formulada en la primera hipótesis.

Consideración general.

No obstante, Horngren se plantea levantar alguno de los supuestos clásicos cuando se pregunta *¿Cómo deben hacer frente las compañías a la incertidumbre o los cambios en las suposiciones subyacentes?* respondiendo que los gerentes pueden combinar el análisis de las distintas contribuciones marginales y costos fijos, con los análisis de sensibilidad para diversas situaciones. También afirma que el Análisis Marginal se extiende más allá se situaciones de monoproducción, aplicándose a casos en que se venden múltiples productos y múltiples causales de costo, adaptando las formulas a tal situación.

6- Laporta, Ricardo. (2014)

Manifestaciones textuales:

El análisis asume un comportamiento lineal, tanto de los costos variables como de los ingresos. Sin embargo, en entornos de decisión definidos, la linealidad puede ser aceptada.

- 1- *Todos los costos pueden ser divididos en rubros variables y fijos.*
- 2- *El análisis considera que todo lo producido es vendido.*
- 3- *Los costos fijos totales permanecen constantes para un determinado nivel de producción*
- 4- *Los costos variables son directamente proporcionales al volumen dentro de un entorno de producción.*
- 5- *Constancia en las relaciones de eficiencia y productividad*
- 6- *Constancia en la estructura de ventas*
- 7- *Tal vez el supuesto más importante es que el volumen es el único factor relevante que afecta al costo. Por supuesto, otros factores afectan al costo y a la venta. Generalmente la relación costo-volumen –utilidad constituye una exagerada simplificación cuando los otros factores son injustificadamente ignorados.*
- 8- *Los costos variables, los montos y los precios de venta se asumen conocidos en términos de certidumbre.*

Respuesta:

1 y 2 - Las dos primeras observaciones no son limitaciones al Costeo Variable.

3 – Existen técnicas desarrolladas hace varios años que permiten calcular los puntos de equilibrio de los sectores producción y comercialización por separado. (Ver “El Análisis Marginal”, cap. 9)

4 – Ídem anterior. (Ver “El Análisis Marginal”, cap. 12).

5 - Ídem anterior. Además, estas técnicas se extienden hasta comprender variaciones en los precios de venta y en los costos variables (Ver “El Análisis Marginal”, cap. 12).

6 – Nada impide que la técnica contemple los cambios en las relaciones de eficiencia y productividad. Sólo basta incorporar las nuevas relaciones a las formulaciones matemáticas.

7 – También se han desarrollado técnicas que permiten contemplar las variaciones en la estructura de ventas, comprendiendo los escenarios de producción y ventas múltiples, para los cuales fueron creados los conceptos de puntos de equilibrio general y específicos o sectoriales (un amplio desarrollo de estos temas puede verse en “El Análisis Marginal”, cap. 7)

8 – No existen factores ignorados. La técnica contempla factores ajenos a la cantidad, tales como el valor del dinero en el tiempo. También fueron desarrollados modelos para neutralizar los cambios en el valor de la moneda.

9 – Existen numerosas obras que desarrollan exitosamente modelos para aplicar la técnica del costeo variable en contextos de incertidumbre. Baste citar una obra de autores nacionales: “Métodos Cuantitativos de Gestión”, de Ercole et al (2007).

7- Mallo, Carlos (1994).

Manifestaciones textuales:

El análisis del punto de equilibrio constituye un elemento formal muy importante para la toma de decisiones sobre precios, sin embargo presenta importantes limitaciones entre las que podemos destacar la falta de adaptación a la realidad del tipo de empresa que subyace en el modelo marginalista.

Respuesta:

El análisis marginal, el costeo variable, o su postulado básico: el punto de equilibrio constituye un modelo útil para observar y analizar la realidad económica. Por consiguiente, no es una **receta** para caso particular, por lo que es obvio que debe ser adaptada a cada situación con acertado criterio profesional.

8- Rosanas y Ballarin (1993).

Manifestaciones textuales:

Estos autores afirman que “*el análisis del punto de equilibrio tiene algunas limitaciones*” o “*hipótesis restrictivas*” en lo referente a que:

- 1- *Los costos fijos se mantienen constantes para cualquier nivel de actividad, que los costos variables son estrictamente proporcionales.*
- 2- *Los precios de venta no cambian ante variaciones en los volúmenes de venta.*

Respuesta:

Los autores padecen de la misma ignorancia acerca de los avances que el modelo ha logrado en los últimos años, como ya quedó evidenciado en la cita 1.

9- Conclusión.

Creemos haber ofrecido una interesante cantidad de obras especializadas actuales en el área de costos que contienen afirmaciones sosteniendo la existencia de limitaciones al modelo del Análisis Marginal, que ya han sido superadas por estudios e investigaciones desde hace muchos años.

Tenemos la sensación de que el Análisis Marginal ha alcanzado un importante desarrollo fundamentalmente **fuera** de los ámbitos de los países centrales, casi invariablemente situados en el hemisferio norte y escritos en inglés. Sus autores son profesionales y docentes que no leen literatura originada en países latinoamericanos, fundamentalmente Argentina y Brasil (quizás por no conocer ningún idioma ajeno al inglés), donde el señalado modelo ha alcanzado un notable nivel de desarrollo.

Estos avances han sido fruto de estudios e investigaciones llevados adelante por profesionales y docentes de países latinoamericanos y escritos en castellano o portugués, especialmente en Argentina y Brasil.

En este sentido, pueden ser citados los trabajos desarrollados por la Escuela del Litoral, en Argentina, y por el GECON (Gestão Economica) en Brasil, que han producido abundante literatura especializada en los últimos treinta o cuarenta años.

Sin embargo, y pese a estos avances, es empíricamente constatable el poco espacio que la literatura dedica al Análisis Marginal, relegado casi siempre a un solo capítulo, rematado muchas veces con la enunciación de las mencionadas supuestas limitaciones.

Si tratamos de buscar una respuesta a cuáles son las razones por las que los avances de la Escuela del Litoral y el GECON no han impactado en la literatura anglosajona, quizás se deba también a que no hemos logrado publicar estos avances en inglés o formalizar en nuestras universidades los Institutos de Investigación necesarios para avanzar en el conocimiento en forma profesional.

No hemos logrado obtener los recursos necesarios como para relevar con encuestas cómo toman decisiones, qué relevancia le dan a los costos, qué nivel de conocimiento tienen sobre ellos, la población de empresas argentinas o uruguayas. No sabemos qué porcentaje de las empresas conoce su punto de equilibrio, ni cuantos emprendimientos fracasan por no conocerlo.

De no contar con estos datos, seguiremos soslayando el problema de los costos y enfrentando la dificultad originada en la falta de información para la toma de decisiones.

Finalmente, nuestra propuesta pedagógica es que a nivel de los cursos universitarios se reflexione acerca de la enseñanza de las supuestas limitaciones y el espacio que se le otorga a los costos y la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFÍA

Barfield, Raiborn y Kinney (2005) Contabilidad de Costos: tradiciones e innovaciones. 5ª Edición. Cengage Learning Editores.

Barla E., Buzetta V., Cartier E., Marchesano y Podmoguilnye M. (2013). Costos. De la teoría a la aplicación. Editorial Claudio Ortiz. Montevideo Uruguay.

Cuevas Villegas, C. F., & Sandoval, F. (2001). Contabilidad de costos: Enfoque gerencial y de gestion. Pearson Education. Colombia.

Demonte, Norberto Gabriel (2003), El comportamiento de los costos y la microeconomía, revista Costos y Gestión, IAPUCO, Buenos Aires.

Ercole, R. A., & Catalina-Carignano, C. (2007). Métodos Cuantitativos para la gestión. Asociación Cooperadora de la FCE-UNC-Córdoba.

Hansen D, Mowen M. (2003). Administración de costos. Tercera Edición Cengage Learning Editores.

Horngren C, Foster G, Datar S. (2007). Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial - 12va Edición. Prentice Hall.

Laporta R. (2014). Manual de Costos. Editorial Grupo Magro. Montevideo. Uruguay.

Mallo C, Mir F, Requena J, Serra V (1994). Contabilidad de Gestión: Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones. 1ª Edición .Editorial Ariel S.A.

Rosanas Martí, J. M. Ballarin Fredes E. (1993). Contabilidad de costos para la toma de decisiones. Bilbao: Deselee de Brouwer.

Sinisterra, G., & Polanco, L. E. (2007). Contabilidad administrativa. Ecoe Ediciones.

Yardin, A, Rodriguez Jáuregui, H, (1980) .*El análisis C.V.U. con costos y precios diferentes para distintos volúmenes*. Revista Administración de Empresas Nro.126. Buenos Aires. Argentina.

Yardin, A. (2012). El Análisis Marginal. Editorial Osmar Buyatti. Argentina.