

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

**DESVÍOS DE COSTOS FIJOS EN EL COSTEO COMPLETO. ESE
GALIMATÍAS INFERNAL.**

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

Amaro Yardin (Socio activo)

San Miguel de Tucumán, agosto de 2016

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

**DESVIOS DE COSTOS FIJOS EN EL COSTEO COMPLETO.
ESE GALIMATÍAS INFERNAL**

INDICE

Resumen.

1. Justificación del estilo de exposición.
2. Un traspie para comenzar.
3. Un ejemplo paradigmático.
4. Los célebres costos “sub y sobre absorbidos”.
5. Un tema complementario.
6. Conclusión.

DESVIOS DE COSTOS FIJOS EN EL COSTEO COMPLETO. ESE GALIMATÍAS INFERNAL

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

Resumen.

Este trabajo se inserta en la polémica desatada entre el profesor Victorio Di Stéfano y el autor, en torno a la lógica y la utilidad del modelo de Costeo Completo para la gestión de las organizaciones.

Se trata de demostrar que la mecánica utilizada para el cálculo de los desvíos de los costos fijos en el modelo aludido, no responde a la lógica económica, fundamentalmente por extraer conclusiones vinculando dos parámetros que responden a distintas causas de devengamiento.

Se acude, para ejemplificar, a un texto clásico de costos, *Contabilidad de Costos. Principios y práctica*, de John Neuner, que el señor Di Stéfano cita, entre otros, en apoyo de su postura.

1. Justificación del estilo de exposición.

Dado el carácter severo y sarcástico empleado por el señor Di Stéfano, especialmente en la exposición de su aporte en el 38º Congreso del IAPUCO, celebrado en 2015 en la Universidad Nacional de San Juan, voy a modificar mi tradicional estilo de redacción, consistente invariablemente en el empleo de la primera persona del plural, para volver más personalizada la polémica, utilizando en esta oportunidad la primera persona del singular.

Con el propósito de evitar que se entienda la expresión “*disparate*” en un sentido despectivo, señalamos que el Diccionario de la Real Academia Española la define como: **“Dicho o hecho contrario a la razón”**.

2. Un traspié para comenzar.

El señor Di Stéfano atribuyó a los defectos del modelo que mencioné en mis criticados trabajos, a defectuosas aplicaciones del modelo de Costeo Completo por parte de algunos profesionales (“contadorcitos incompetentes”)¹ y no en carencias de lógica de dicho modelo.

Curiosamente, al día siguiente de su exposición, efectuó su presentación la profesora Esther Sánchez, acompañada por tres jóvenes discípulos, titulado “Costos mesoeconómicos en la cadena olivícola de Mendoza”, en uno de cuyos pasajes hizo alusión a los desvíos de los costos fijos en el Costeo Completo.

Ante una pregunta que le formulé acerca de ese tema, me respondió que no realizaba separaciones en los tipos de desvíos.

A muchos de nosotros no resultaría muy difícil poner en duda el nivel intelectual de Esther Sánchez, y menos aún en sus conocimientos técnicos en el ámbito de nuestra disciplina.

Esther Sanchez no es uno de esos “contadorcitos incompetentes” a los que usted alude. Es una excelente profesional que no hizo otra cosa que mostrar, con su inalterable honestidad intelectual, la manera habitual en que los contadores de costos tratan este tema.

3. Un ejemplo paradigmático.

El señor Di Stéfano cita varios autores para demostrar que la metodología empleada por ellos separa convenientemente los desvíos en los costos fijos distinguiendo adecuadamente sus causas. Uno de los autores citados más conocidos es John Neuner, cuya obra “Contabilidad de Costos. Principios y práctica” fue para muchas generaciones de estudiantes una bibliografía relevante.

Propongo detenernos en examinar su interpretación de los desvíos de los costos fijos.

¹ Expresión (exacta o similar) empleada por el señor Di Stéfano en su exposición oral.

El señor Neuner, a quien difícilmente pueda calificarse de “contadorcito incompetente”, nos ofrece sus sesudas reflexiones, proponiendo, como es habitual en los textos norteamericanos, el ejemplo de una empresa concreta.²

DATOS.

Los siguientes datos de costo que afectan los costos de carga fabril han sido obtenidos de los libros de la Compañía Manufacturera Efandee S. A. para el período en estudio. Esta compañía opera al 80 por ciento de capacidad y está usando un presupuesto flexible, separando los costos de carga fabril en fijo y variables.		
Los costos de carga fabril <i>presupuestados</i> para el período al 80 por ciento de capacidad fueron:		
Fijos	\$	150.000
Variables	\$	100.000
	\$	<u>250.000</u>
El volumen de producción <i>presupuestado</i> al 80 por ciento de capacidad, en términos de mano de obra directa fue		
	125.000	horas
La tasa combinada de carga fabril <i>presupuestada</i> o <i>estándar</i> para el período fue		
	\$	2 por hora
Las horas <i>estándares</i> de mano de obra directa para la producción del período fueron		
	126.000	
Las horas <i>reales</i> trabajadas en la producción del período fueron		
	126.710	
Los costos <i>reales</i> de carga fabril del período fueron:		
Fijos	\$	150.000
Variables	\$	103.200
	\$	<u>253.200</u>

En primer término, manifiesta que el volumen presupuestado es el 80% de la capacidad. No hace ninguna alusión a la naturaleza del 20% de capacidad ociosa, de entre los

² Neuner, John, Contabilidad de Costos. Principios y práctica, edit. Macchi, Buenos Aires, 1976, p. 655 y sgtes.

conceptos posibles, muy bien definidos por Osorio.³ Se trata de una omisión importante para una buena comprensión del tema.

Adviértase que, asombrosamente, Neuner determina una única cuota de costo unitario (\$) 2) en vez de hacerlo, como es obvio, una para los costos fijos y otra para los costos variables.

Si esto no es un disparate, ¿los dispartes, dónde están?

Además, no cuantifica el objetivo productivo. Solo señala que se prevé trabajar 125.000 horas. No advierte que *las horas a trabajar no son un objetivo productivo final*. Son solo un objetivo intermedio. El verdadero objetivo productivo final es la cantidad de unidades a producir (o de pesos a facturar)..

Si esto no es un disparate, ¿los dispartes, dónde están?

SOLUCION PROPUESTA POR NEUNER.

Costos reales				\$ 253.200
Costos aplicados	126.710	x	\$ 2,00	\$ 253.420
Costos sobreabsorbidos				-\$ 220

FAV

Nótese que, según el cuadro precedente, ha sido aplicado a los costos un valor mayor que el realmente devengado, lo que configura un desvío favorable de \$ 220.

Seguidamente, nos ofrece su interpretación.

Desvío en eficiencia

Horas realmente trabajadas	126.710
Horas previstas para producción real	126.000
Desvio en horas	710
Cuota de costos (fijos + variables) por hora	\$ 2,00
Desvío monetario	\$ 1.420

DESFAV

Desvío en presupuesto

Costos reales	\$ 253.200
Costos previstos	\$ 250.000
Desvío monetario	\$ 3.200

DESFAV

³ Osorio, Oscar, La capacidad de producción y los costos, Buenos Aires, Ediciones Macchi, s.d.

Desvío en capacidad

Horas realmente trabajadas	126.710	
Horas previstas	125.000	
Desvío en horas	1.710	
Cuota de costos (fijos + variables) por hora	\$ 2,00	
Desvío monetario	\$ 3.420	FAV

RESUMEN

Ineficiencia en la fabricación	\$ 1.420	DESFAV
Exceso de costos de carga fabril	\$ 3.200	DESFAV
Total de variaciones desviaciones desfavorables	\$ 4.620	DESFAV
Producción en exceso	-\$ 3.420	FAV
Desvío total	\$ 1.200	DESFAV

Sorprendentemente, Neuner termina explicando que la contabilización de \$ 220 de desvío favorable es, en realidad, un desvío desfavorable de \$ 1.200.

Si esto no es un disparate, ¿los dispartes, dónde están?.

Otra conclusión de este profesor de la Universidad de Nueva York, es que el desvío en el presupuesto es la diferencia entre el costo previsto y el costo real, *sin distinguir los costos fijos de los variables*.

Si esto no es un disparate, ¿los dispartes, dónde están?.

Dentro de la lógica del Costeo Completo es correcto comparar los costos exclusivamente fijos reales y previstos y no la suma de los costos fijos más los variables, pues estos últimos dependen del nivel de actividad. Si se incurre en un costo variable total un 10% mayor que el previsto, no se genera desvío alguno si el nivel de actividad es también un 10% mayor..

En el ejemplo, es absurdo afirmar que se ha incurrido en un desvío desfavorable de costo variable igual a \$ 3.200 (103.200 reales menos 100.000 previstos) porque se omite la consideración del nivel de actividad.

Lo sostenido por Neuner lleva a considerar que si se prevé un costo de \$ 100 para fabricar 100 unidades y los hechos reales son que se ha soportado un costo de \$ 110 para fabricar 120 unidades, se ha incurrido en un desvío desfavorable, porque \$ 110 (costo real) es mayor que \$ 100 (costo previsto).

Si esto no es un disparate, ¿los dispartes, dónde están?.

Si con un costo variable total de \$ 100.000 se prevé producir 125.000 unidades, lo que genuinamente se está previendo es que cada unidad tendrá un costo variable unitario de \$ 0,80 (100.000 / 125.000).

El verdadero desvío en costos variables se debe determinar en términos unitarios, nunca en términos totales.

En el caso del ejemplo se han producido realmente 126.000 unidades con un costo variable total de \$ 103.200, lo que significa que el costo variable unitario real fue de \$ 0,819, el cual, comparado con el costo unitario variable previsto de \$ 0,80, arroja un desvío unitario negativo de \$ 0,019, que, multiplicado por la cantidad realmente producida, arroja un desvío total de \$ 2.400 (0,019 multiplicado por 126.000 unidades).

La interpretación correcta.

Incurriré en el atrevimiento de corregir al distinguido profesor de la Universidad de Nueva York y al amigo Victorio Di Stéfano, explicándoles cuál debe ser el procedimiento para no caer en **dichos contrarios a la razón** o, según el Diccionario de la Real Academia Española, para no caer en **disparates**.

Es bueno recordar que el señor John Neuner, fue profesor de la Universidad de Nueva York y PhD (Doctor of Philosophy, la más alta categoría académica en los Estados Unidos).

Razonaré aceptando como correcta (que no lo es) la interpretación que hace el Costeo Completo de la realidad económica.

En primer lugar, se debe hacer el esfuerzo de comprender que **el comportamiento de los costos fijos y los variables obedece a distintas causas**: Los costos fijos son los necesarios para poner a la organización en condiciones de realizar actividades, y los costos variables son los que dependen de la magnitud de actividades que realmente se realicen. Por consiguiente, la causa de la existencia de los primeros es el mero transcurso del tiempo, mientras que la de los últimos es el ejercicio de la actividad.

En consecuencia, la magnitud total de los costos variables dependerá del nivel de actividad. Y la magnitud total de los costos fijos dependerá de la duración del tiempo transcurrido.

En los militantes del Costeo Completo, es frecuente considerar que los costos unitarios (tanto variables como fijos) son originados por un cociente entre la magnitud total de los costos y el nivel de actividad alcanzado. En otras palabras, se razona así:

Si preveo alcanzar un nivel de actividad de 1.000 unidades y soportar \$ 100.000 de costos fijos y \$ 200.000 de costos variables, los costos unitarios son:

$$\text{Fijos} = 100.000 / 1.000 = 100$$

$$\text{Variables} = 200.000 / 1.000 = 200$$

La lógica económica nos enseña que, para el caso de los costos variables, la situación es exactamente la inversa, es decir, los costos variables totales alcanzarán a \$ 200.000 porque se prevé producir 1.000 unidades con un costo variable unitario de \$ 200.

Adicionalmente, debe preverse la magnitud del objetivo productivo, es decir, en cantidad de unidades, en unidades monetarias de facturación o en otro parámetro útil para la organización. No debe preverse (como hace Neuner) solo la cantidad de horas a trabajar.

Adoptando las cifras del ejemplo propuesto por Neuner, el procedimiento correcto es el siguiente.

En primer término, se deben calcular por separado los costos unitarios fijos y variables. En el ejemplo:

Cálculo del costo fijo unitario:

Costos fijos totales presupuestados: 150.000

Unidades a producir: 125.000

Luego: Costo fijo unitario = $150.000 / 125.000 = 1,20$

El costo variable unitario es un dato de ingeniería. No se origina en un cociente. En el ejemplo es \$ 0,80.

De aquí se deduce el valor del costo variable total previsto:

Cantidad de unidades a producir: 125.000.

Costo variable unitario: \$ 0,80.

Luego: Costo variable total = $125.000 \times 0,80 = 100.000$.

Datos de la realidad.

Producción lograda: 126.000 unidades.

Horas trabajadas: 126.710.

Costos fijos: \$ 150.000.

Cálculo de los desvíos de los costos fijos.

a) Desvío en el presupuesto:

Costos fijos reales: 150.000.

Costos fijos presupuestados: 150.000

Desvío: $150.000 - 150.000 = 0$.

b) Desvío en el uso de la capacidad:

Horas previstas trabajar: 125.000.

Horas realmente trabajadas: 126.710.

Desvío en horas: $126.710 - 125.000 = 1.710$.

Cuota unitaria de costos fijos: 1,20

Desvío: $1.710 \times 1.20 = 2.052$.

c) Desvío en la eficiencia:

Horas realmente trabajadas: 126.710.

Horas previstas para la producción real: 126.000.

Desvío en horas: $126.710 - 126.000 = 710$.

Cuota unitaria de costos fijos: 1,20.

Desvío: $710 \times 1,20 = 1.420$.

d) Resumen.

Desvío en el presupuesto:	0
---------------------------	---

Desvío en el uso de la capacidad:	2.052.
-----------------------------------	--------

Desvío en la eficiencia:	<u>1.420</u>
--------------------------	--------------

Desvío total:	3.452
---------------	-------

Cálculo de los desvíos de los costos variables.

Costos variables reales totales: 103.200

Unidades realmente producidas: 126.000.

Costo variable unitario real: $126.000 / 103.200 = 0,819$

Costo variable unitario previsto: 0,80

Desvío en el costo variable unitario: $0,819 - 0,80 = 0,019$

Desvío en los costos variables totales: $0,019 \times 126.000 = 2.400$.

4. Los célebres costos “sub y sobre absorbidos”.

En repetidas oportunidades hemos insistido en que el concepto de “absorción” de costos fijos no expresa adecuadamente la relación de los costos fijos con los niveles de actividad. La idea que preside todos los conceptos en los que se basa el modelo de Costeo Variable, es que la actividad genera contribuciones marginales cuyo propósito es, en primera instancia, “cubrir” (no “absorber”) costos fijos para que, una vez alcanzado este objetivo, convertirse en beneficio.

La pertinencia de los seguidores del Costeo Completo como herramienta útil para tomar decisiones internas, ha llevado a muchos profesionales a incurrir en graves errores conceptuales, como es el caso de un profesor titular de Costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires que pasamos a relatar.

En un congreso del IAPUCO, el profesor Norberto Gabriel Demonte presentó un caso consistente en el análisis de procesos alternativos (fresar o brochar) con distinta

composición de sus estructuras de costos. Este trabajo fue juzgado por un jurado, entre cuyos miembros estaba el profesor a que aludimos.

En el trabajo, Demonte consideró, con acierto, a las amortizaciones que se devengan por tiempo transcurrido como costos irrelevantes, por lo que las excluyó del análisis.

El dictamen firmado por el profesor de la UBA, en su parte pertinente manifiesta textualmente:

*“Existe una omisión en los datos relevantes a tener en cuenta para cuando se elige cada opción: fresar o brochar. Nos referimos, sobre todo a la opción fresar, teniendo en cuenta los altos costos de inmovilización de capital -incluido amortizaciones- que genera la brocha. En nuestra opinión, cada vez que se opta por fresar, deberán incluirse como **costos relevantes** aquellos no absorbidos de la bocha (amortización y costos financieros, que son costos fijos que quedarán sin absorber). De igual manera deberá actuarse con los costos que quedarán sin absorber cuando se elige la alternativa brochar. Por supuesto que este razonamiento no es válido para el caso que siempre ambas máquinas puedan asignarse a otras operaciones. Expresado de otra manera y pensando en la realidad dinámica diaria de la empresa a la que se refiere el profesor Demonte, en cada oportunidad en que haya que decidir entre una u otra máquina para cada una de las diversas operaciones deberán incorporarse **como costo relevante** de la opción elegida, **los costos fijos que quedan sin absorber** de la máquina correspondiente a la alternativa no utilizada, cuando ésta queda inactiva”.*

No es necesario reiterar insistir en el enorme error conceptual contenido en la opinión precedente. Estamos convencidos de que el mismo tiene su origen en la concepción de “absorción” de costos fijos.

5. Un tema complementario.

En el trabajo presentado en el congreso de San Juan en 2015, Di Stéfano manifiesta:

“La contribución marginal de las unidades no producidas tomadas como costo de oportunidad solamente se puede evaluar en productos o servicios con precios de venta finales con precio conocido en el mercado; jamás se puede realizar en procesos intermedios en los que se elaboran “semielaborados” sin precio de venta”.

El autor olvida (o no conoce) el concepto de “valores internos de transferencia”, vastamente empleados en la gestión empresarial.

6. Conclusión.

El modelo de Costeo Completo se manifiesta notablemente confuso, a tal punto que profesores de prestigio internacional ⁴ incurren en gravísimos errores conceptuales, como los que han sido expuestos en este trabajo. Por ello, no debe ser usado como herramienta de apoyo para las decisiones gerenciales, al menos de una manera acrítica.

Felizmente, existen docentes y profesionales, como el profesor Victorio Di Stéfano, que cuentan con un agudo sentido crítico y un alto nivel de capacidad intelectual, cualidades que le permiten detectar las incongruencias del modelo señalado, pudiendo extraer de él las pocas recomendaciones aceptables que ofrece.

⁴ Quizá la expresión “prestigio internacional” no resulte adecuada y debiera ser reemplazada por “conocido internacionalmente”.

Bibliografía.

Di Stéfano, Victorio, **¿Variable o completo? Deja vú**, Trabajo presentado en el XXXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, San Juan, 2015.

Neuner, John, **Contabilidad de Costos. Principios y práctica**, edit. Macchi, Buenos Aires, 1976.