

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“UNA INVESTIGACIÓN SOBRE EL MODELO DE COSTEO
VARIABLE Y LA GESTIÓN EMPRESARIA EN NUESTRO PAÍS”**

Tipificación: Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

Autores

**CP y MBA BALDINI, Roberto Mauro Dante (Socio Activo)
CP y LA CASARI, Marisa Adriana (Socia Activa)**

Docentes

Universidad Nacional de Rosario

Universidad del Centro Educativo Latinoamericano de Rosario

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“UNA INVESTIGACIÓN SOBRE EL MODELO DE COSTEO VARIABLE Y LA GESTIÓN
EMPRESARIA EN NUESTRO PAÍS”**

Tipificación: Conclusiones o Avances de proyectos de investigación

RESUMEN

El presente trabajo es parte integrante de una investigación realizada en la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano de Rosario, durante el año 2007, cuyo eje central se basó en el método de costeo variable y su utilidad para gestionar.

En primer lugar se expone una breve y sucinta descripción de la aplicación de la metodología del costeo variable en nuestro país y en el mundo, en el marco de las nuevas técnicas de gestión que se han difundido en las últimas décadas.

Luego se avanza con el trabajo en sí mismo, dónde se exponen las conclusiones derivadas del análisis y evaluación de los programas de estudio vigentes en distintas Universidades del país, de materias relacionadas con el tópico mencionado en el párrafo anterior, acerca del alcance y profundidad empleados en la enseñanza de la metodología del costeo variable, a través de un análisis de los temas tratados en las diferentes unidades, su duración en términos de horas de dedicación por cuatrimestre, la bibliografía recomendada, correlatividades solicitadas en los planes de estudio, etc.

Paralelamente, también se exponen los resultados de encuestas enviadas a profesionales de nuestro medio, tomando como referentes a profesores universitarios, a profesionales de destacada trayectoria y a profesionales - alumnos de posgrados en Costos y Gestión, a fin de evaluar la utilización de esta metodología en el ámbito profesional vinculado al asesoramiento de empresas.

Síntesis de la evolución de la Contabilidad de Gestión en el mundo

En los últimos años la Contabilidad de Gestión ha tenido un desarrollo, tanto en el ámbito profesional como docente, en igual sentido y orientación en casi todo el mundo, particularmente si tomamos como referencia a los principales países de habla hispana, como así también a otros grandes referentes como lo son el Japón y los Estados Unidos.

Aunque con realidades diferentes, con avances que priorizan una tendencia por sobre otra, con mayor o menor lentitud en los tiempos de respuesta para acomodarse a los nuevos entornos que impone el desafío de la Contabilidad de Gestión, lo cierto es que, como se puede apreciar en los párrafos siguientes, en estos países se le fue dando una importancia creciente a las nuevas herramientas de gestión que a partir de la década de los '80 comenzaron a difundirse en todo el mundo.

La mayoría de estas nuevas técnicas de gestión reconocen su origen en los dos países mencionados precedentemente: el Japón, a partir de las experiencias llevadas a la práctica en sus propias empresas, especialmente las automotrices, y los Estados Unidos, particularmente en sus Universidades, donde se desarrollaron ideas que luego se pusieron a prueba en grupos de trabajo y en compañías locales. Mientras que en Japón se le dio preponderancia en el análisis a conceptos tales como productividad, eficiencia, calidad y mejora continua, entre otros, en Estados Unidos los trabajos se centraron más en las empresas y su entorno competitivo, lo que dio origen a la llamada Dirección Estratégica.

En todos estos países se puede observar que casi no se lo menciona al costeo variable dentro de las nuevas metodologías para gestionar empresas, a pesar de estar incluido dentro de los programas de estudio de las diferentes Universidades de nuestro país como una unidad temática central, e incluso, como suele expresarse, con una versión mejorada al incorporarse en los últimos años la asignación de los costos fijos directos a cada objeto de costos, una vez calculadas las contribuciones marginales.

En Europa, existe una marcada influencia de normas profesionales estrictas, lo que conspira contra la posibilidad de elaborar información para la gestión partiendo de otros conceptos de costos diferentes a los normados.

Con la aparición de la obra "La Meta", en 1987, del israelí Eliseu Goldratt, hizo que se percibiera, a comienzos de la década de los 90, un cierto auge del empleo del costeo variable, motorizado por éste y por otros libros escritos por dicho autor. Goldratt critica el accionar de los contadores de costos tradicionales tratándolos como enemigos de la productividad y eficiencia de las empresas, sugiriendo la utilización de conceptos, en muchos casos confusos, que no son más que los referidos al costeo variable y a la toma de decisiones ante circunstancias donde existen recursos escasos (los denominados "cuellos de botella").

Párrafo aparte merece Brasil, y en particular la corriente de la Universidad de San Pablo, cuyos principales docentes referentes han elaborado un modelo de gestión que han denominado "Gestión Económica" (GECON) donde ponen en el centro de las herramientas al costeo variable, a los resultados por línea y al análisis de toma de decisiones a través del costo diferencial.

El costeo variable y su posicionamiento actual en la Argentina dentro de la Contabilidad de Gestión

Si bien en la Argentina no existen normas de cumplimiento obligatorio vinculadas con la Contabilidad de Gestión, debe señalarse que en 1984 el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO) elaboró un esquema para la presentación de Estados de Resultados por Líneas de Productos, para ser empleado por las empresas industriales que estaban, en esa época, sometidas a un control de precios por parte del Estado.

Dicho esquema fue preparado a solicitud del Ministerio de Economía de la Nación y, aunque no llegó a ser de aplicación obligatoria, representó un aporte invaluable para la satisfacción simultánea de los requerimientos puntuales de los organismos de contralor, como asimismo de las propias empresas privadas y públicas.

En el mencionado esquema se sugería:

- a) La utilización del concepto de costo de producción "normalizado" a valores de reposición y la determinación periódica de los desvíos detectados.
- b) La elaboración por parte de cada empresa de un "manual de costos" donde figuren los criterios seguidos para su determinación (características del sistema, criterios de departamentalización, justificación de las clasificaciones de los distintos factores en variables y fijos, etc.)
- c) La registración formal de información estadística sobre volúmenes de producción y ventas por línea y por mes, capacidades de producción, niveles de utilización de esa capacidad (normal y real), evolución de los costos unitarios de los artículos, insumos físicos normales, precios de insumos, costos periódicos, etc.
- d) La determinación de los costos y resultados en moneda homogénea y en condición de "contado" (valor actual).
- e) El establecimiento de claras atribuciones a las empresas para que ellas determinen libremente la estructuración de sus sistemas de costos, con la consiguiente obligación de suministrar al organismo de contralor todas las informaciones señaladas más arriba.

Lamentablemente no se cuenta en nuestro país con estadísticas que reflejen si estas técnicas son o no utilizadas en las distintas empresas y con qué profundidad se aplican, lo cual nos impide hacer un análisis del impacto que tienen dentro del ámbito empresarial.

Sin embargo, y de acuerdo a nuestra experiencia profesional, podemos mencionar que la mayoría de las empresas, sobre todo las PYMES, siguen en general aferradas a métodos tradicionales de costeo y de exposición de la información de gestión.

Las grandes empresas, sobre todo las de origen transnacional situadas en nuestro país, son aquellas que han experimentado alguna o algunas de las nuevas técnicas de gestión mencionadas, pero no es posible conocer los resultados obtenidos a partir de la aplicación de dichas metodologías.

Concretamente, los estudios sobre el costeo variable en nuestro país, dieron lugar a importantes discusiones sobre la real naturaleza de los costos fijos, que fueron concretando aportes doctrinarios que hoy nutren la abundante bibliografía existente sobre la materia.

La vieja polémica entre los partidarios del costeo completo y el costeo variable, aunque hoy ya bastante superada, dio lugar a fecundas discusiones, tanto en el seno del IAPUCO,

cuanto en las cátedras universitarias. Las cátedras de las Universidades Nacionales del Litoral, del Sur y de Salta y, más adelante, las de la Universidad Nacional de Cuyo, las Universidades Nacional y Católica de Córdoba y, en los últimos años, las Universidades del Centro Educativo Latinoamericano (UCEL) y Austral (ambas de Rosario) y la Universidad Nacional de Rosario, en sus cátedras de “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad”, se cuentan entre las más decididas defensoras del costeo variable como herramienta fundamental para la adopción de decisiones. Estas Universidades argentinas han producido un importante número de artículos doctrinarios que pretenden demostrar falencias estructurales en la concepción del costeo completo. Sin embargo, la corriente de opinión prevaleciente en el país continúa aceptando los postulados del costeo completo para algunos tipos de decisiones, lo cual se analiza con mayor profundidad en los puntos siguientes de este trabajo.

Un párrafo aparte lo merece la llamada “Escuela del Litoral” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNL, la que viene sosteniendo desde hace más de 40 años el criterio del costeo variable en sus cátedras de costos, lideradas por los Dres. Amaro Yardin Y Hugo Rodríguez Jáuregui. En el curso de su larga trayectoria han sabido introducir enfoques superadores a la original propuesta de Johnatan Harris formulada en 1936, lo que ha originado una línea de pensamiento y acción, seguida luego por otros costistas y docentes en la materia.

A modo de resumen, las propuestas introducidas por dicha línea de pensamiento pueden enumerarse de la siguiente manera:

- 1) Clasificación y definición correcta de los conceptos de costos directos, indirectos, variables y fijos.
- 2) Eliminación del concepto “costo fijo unitario”.
- 3) Eliminación de la distribución de los costos fijos indirectos entre líneas.
- 4) Eliminación de la segregación de costos conjuntos, sean variables o fijos.
- 5) Valuación de los bienes producidos al valor de “venta en bloque”.
- 6) Determinación de resultados del sector producción, independientemente de la comercialización de los productos.
- 7) Ampliación del empleo del Punto de Equilibrio a la programación de resultados.
- 8) Creación de la fórmula del Punto de Equilibrio Monetario con el empleo de margen de marcación.
- 9) Extensión del empleo del Punto de Equilibrio a situaciones de modificaciones de los costos variables, costos fijos y precios de venta.
- 10) Formulación de una propuesta original del concepto de moneda homogénea para generar informes gerenciales en contextos inflacionarios.
- 11) Formulación del concepto “Costo de las decisiones”
- 12) Revisión de la Teoría General del Costo.

A renglón seguido se exponen los resultados obtenidos de la evaluación de los programas de estudio de las Universidades del país y de las encuestas enviadas a profesionales del medio

Análisis y evaluación de los programas de estudio y la bibliografía de las distintas carreras del ámbito de las Ciencias Económicas en nuestro país.

A continuación se intentará hacer un análisis de los programas de estudio de las distintas carreras correspondientes a las Universidades del país de las que se ha podido obtener

información respecto del tratamiento asignado a la metodología del costeo variable, básicamente en lo que hace a su inclusión en los programas y al grado de profundidad en su tratamiento áulico.

Sabemos que no es ésta una empresa fácil por cuanto resulta sumamente complejo evaluar a la distancia y con el programa de estudio como única herramienta de análisis, aspectos tales como: la importancia asignada a este tema, la extensión dedicada en término de horas-cátedra o el énfasis con el que se dicta esa porción de la materia. Al tratarse de aspectos, insistimos, que no pueden deducirse a partir de la simple lectura de un programa de estudios, corresponde dejar en claro -antes de empezar con la agrupación, tabulación y conclusiones-, las restricciones manifestadas, las cuales han sido resueltas en este trabajo suponiendo que si un determinado tema está en el programa significa que se desarrolla en clase, que la importancia relativa asignada a cada tema es la misma, y que la dedicación en términos de horas-cátedra es proporcional a la cantidad de unidades que constan en cada uno de dichos programas de estudio.

Por supuesto que esto no es lo ideal, pero creemos que sirve como disparador, o punto de partida, para análisis más profundos sobre esta cuestión y que nuestro trabajo abrirá las puertas para sucesivas precisiones y mejoras que puedan aportar otros trabajos. En nuestra investigación no hemos encontrado ningún trabajo anterior relacionado con este tema por lo que suponemos que, con todas las imprecisiones comentadas precedentemente, se pueden discutir estas conclusiones de manera que permitan abrir nuevas “ventanas” para ser exploradas en trabajos posteriores.

Aclarado el propósito de este capítulo, y con las limitaciones manifestadas en los párrafos anteriores, procederemos a definir la metodología empleada por los autores para la recopilación de la información pertinente.

Al carecer de una base de datos de materias vinculadas a nuestro trabajo de investigación que se dictan en las distintas Universidades de nuestro país se optó por recabar los elementos necesarios a partir de los siguientes caminos:

- Envío de correos electrónicos a los titulares de las diferentes cátedras, socios del IAPUCO y asistentes a los Congresos anuales, para que nos remitan los programas utilizados en sus respectivas materias.
- Búsqueda a través de las respectivas páginas web de las Universidades.
- Contactos personalizados con titulares y adjuntos de cátedra, particularmente en las Universidades de nuestra región

Naturalmente que en función de estos procedimientos empleados, han quedado fuera de la investigación, programas de estudio de materias de algunas de estas Instituciones a las cuales no hemos podido tener acceso. De todas formas creemos que el total de programas obtenidos resulta representativo respecto del universo en estudio. En términos concretos, y de acuerdo a lo que se expone en el anexo nº 1, donde se muestra de manera esquemática la tabulación de los datos obtenidos, podemos observar que se han recopilado datos de aproximadamente 18 Universidades de todo el país, en lo que concierne a las carreras más representativas de las Ciencias Económicas, esto es, de las carreras de Contador Público y Licenciatura en Administración, lo que representa en conjunto, un total de 39 programas analizados.

Para su tabulación definitiva, se las agrupó en tres bloques diferentes. Para su agrupación el primer bloque, se tuvieron en cuenta los siguientes aspectos:

- Nombre de la Universidad
- Carreras que se dictan (concernientes al presente trabajo)

- Año de cursado de la materia
- Nombre de la asignatura
- Duración de la materia
- Cantidad total de puntos / unidades del programa
- Unidades / puntos dedicados al costeo variable
- Correlatividades con otras materias

En el segundo bloque se analizaron los principales temas tratados en los programas de las diferentes carreras / Universidades. Para ello, se tuvo en cuenta el tratamiento o no de los siguientes temas:

- Costeo variable
- Análisis marginal
- Punto de equilibrio
- Análisis CVU
- Costos diferenciales

Y para finalizar, en el tercer bloque se hizo un comparativo de la bibliografía recomendada por los docentes en cada materia, agrupándola según los textos más difundidos en esta materia, de esta manera:

- Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla: “Contabilidad de Costos”
- Horngren y Foster: “Contabilidad de Costos”
- Giménez y Colaboradores: “Costos para empresarios”
- Mallo, Kaplan y otros: “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”
- Vázquez, JC: “Costos”
- Osorio, Oscar: “El sistema de equilibrio en la empresa”
- Cascarini, D.: “Teoría y práctica de los sistemas de Costo”
- Wajchman, M. : “El proceso decisional y los Costos”
- Yardin, A. Y Rodríguez Jáuregui, H.: Publicaciones en Revistas especializadas
- Otros textos y autores

De la obtención, clasificación y análisis de la información solicitada y expuesta en el anexo mencionado precedentemente, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Se observa que la importancia relativa otorgada al costeo variable, en términos de cantidad de unidades o de puntos del programa medido sobre el total de unidades o puntos tratados, es relativamente baja, por cuanto en términos generales se le destina una unidad a este tema, o dos unidades en algunos casos, sobre el total del programa de la materia que se trate, que en general consta de entre 8 y 15 unidades, por lo que estamos diciendo en términos estrictamente cuantitativos que el espacio destinado a esta metodología oscila entre un 6 y un 15 % (en el mejor de los casos) del total de contenidos. En algunos casos, ni siquiera podemos hablar de unidades temáticas destinadas al costeo variable, sino de puntos aislados, lo que reduce, obviamente, el porcentaje mínimo del 6 % aludido precedentemente. Cabe aclarar que exceptuamos de estos promedios a algunos programas de Universidades que decididamente han incorporado a la metodología del costeo variable y al análisis marginal como centro nuclear de la materia y que son aquellas que se mencionaron con anterioridad.

- Dentro de las diferentes denominaciones dadas a las materias que tratan sobre este tema, podemos clasificarlas en dos grandes grupos de acuerdo a sus contenidos programáticos: aquellas que explican sobre los conceptos básicos de costos, para enseñar cuales son las distintas clasificaciones que nos permiten conocer su comportamiento, y aquellas que utilizan estos conocimientos para aplicarlos como herramientas para la resolución de casos a través de la toma de decisiones para coadyuvar a la gestión de la empresa. Dentro del primer grupo se puede observar de manera reiterativa que los aspectos en los que se hace hincapié se refieren al concepto del costeo variable, su clasificación, y las ventajas y desventajas en su comparación con el costeo completo, el análisis del modelo de costo-volumen-utilidad y los conceptos elementales del análisis marginal. Estos temas se reiteran, en algunos casos, en el tipo de asignaturas correspondientes al segundo grupo, agregándose en éste una mayor amplitud de temas como por ejemplo: análisis de sensibilidad, punto de equilibrio en empresas mono y multiproductoras, planeamiento de utilidades, punto de equilibrio sectorial, y presupuesto económico.
- Si bien no se ha podido constatar y evaluar la oferta de casos prácticos preparados por cada una de las cátedras relevadas, se infiere que en el caso de que existan ejercicios prácticos elaborados vinculados al costeo variable, y tomando en cuenta en general el escaso tiempo asignado a esta metodología, los mismos difícilmente sean abundantes y variados en su contenido y propósito, como así también se presume la dificultad de que sean resueltos en los horarios de clase asignados a la materia, debido –insistimos- al bajo porcentual de tiempo promedio afectado a estos temas. Reiteramos que esta es una conclusión que se infiere a partir del análisis de otras evidencias ya mencionadas pero que de ninguna manera ha podido ser comprobada en forma directa.
- Respecto de las correlatividades exigidas, las mismas tienen un fuerte sesgo marcado por la exigencia de tener aprobadas una o más materias que tengan relación con la Contabilidad y Estados Contables, y en menor medida, con otro grupo de materias como Matemática, Economía y Administración General.
- En cuanto a la bibliografía recomendada por las distintas cátedras analizadas, la misma tiene primordialmente una orientación hacia los textos clásicos en estas materias.

Si hacemos una relación entre las veces que un libro está recomendado sobre el total de programas tomado como muestra en este trabajo, podemos concluir lo siguiente:

- Horngren y Foster: “Contabilidad de Costos”: **82 %**
- Giménez y Colaboradores: “Costos para empresarios”: **82 %**
- Mallo, Kaplan y otros: “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”: **76 %**
- Osorio, Oscar: “El sistema de equilibrio en la empresa”: **63 %**
- Vázquez, JC: “Costos”: **61 %**
- Cascarini, D.: “Teoría y práctica de los sistemas de Costo”: **50 %**
- Yardin, A. Y Rodríguez Jáuregui, H.: Publicaciones en Revistas especializadas: **50 %**
- Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla: “Contabilidad de Costos”: **25 %**
- Wajchman, M. : “El proceso decisional y los Costos”: **18 %**

- Otros textos y autores: Revistas del IAPUCO; Artículos de Cartier, E., Texto de Kaplan, R. y Norton; D. “El Cuadro de Mando Integral”; Jiménez, C. Y Colaboradores: “Gestión y Costos”; Torrecillas, Fernández y Gutierrez Diaz: “Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión”

Por supuesto que ésta es la información recopilada que hace referencia a la currícula formal de cada materia, lo que no obsta a que cada cátedra a su vez recomiende, en forma verbal, otros textos o artículos que considere convenientes para el mejor desarrollo de su materia.

La opinión de profesionales y empresarios sobre los modelos de gestión empleados en las organizaciones. Relevamiento e investigación sobre la utilización de este modelo en empresas destacadas de nuestra zona

Para responder a estos interrogantes se planteó la necesidad de elaborar una encuesta que tratara de contemplar la mayoría de los aspectos vinculados a la utilización o no del sistema de costeo variable en el ámbito de las tomas de decisiones empresariales, para conocer las evaluaciones que se hayan podido obtener respecto de las bondades y debilidades de dicha metodología, a partir de la experiencia personal de cada uno de los individuos sondeados.

Al elaborar la mencionada encuesta se tuvieron en consideración tres tópicos:

- Los referidos a las características de la labor profesional llevada a cabo por los encuestados, vinculados a la toma o no de decisiones, a la rama de la actividad económica en dónde se desempeñan habitualmente, a los aspectos decisionales más frecuentes a los que se ven sometidos, a la zona geográfica donde realizan su actividad y al título y antigüedad en el desempeño de su profesión
- Los referidos al grado de conocimiento y aplicación de la metodología del costeo variable
- Y los referidos a las conclusiones resultantes de su aplicación como así también la calificación de los resultados obtenidos.

A continuación se transcribe la encuesta tal como fue enviada a los destinatarios, elegidos en función a distintas bases de datos obrantes en nuestro poder.

Nótese que en todo momento se pretendió minimizar el tiempo de respuesta por parte de los encuestados, para animarlos a contestar y que no les resulte una carga, por lo que las preguntas debían armarse de manera tal de poder permitir respuestas breves, pero lo suficientemente ricas como para poder obtener conclusiones valederas:

“Estimado docente / profesional:

Somos los docentes Marisa Casari y Roberto Baldini de las carreras de CP, LAE y LE de la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano (UCEL), y nos encontramos realizando un trabajo de Investigación en esta Universidad, bajo la dirección del Dr. Amaro Yardin, sobre un tema de nuestra especialidad: **“Los modelos de costeo y la gestión empresarial”**.

Es muy importante para nosotros si usted. puede dedicarnos no más de 10 minutos para responder a esta encuesta, dado que su aporte será considerado junto con los del resto de los docentes y/ o profesionales, para poder elaborar esta parte del trabajo.

Una vez contestada la encuesta sobre este mismo formulario, le rogamos la envíe a alguna de las siguientes direcciones de correo:

marisacasari@yahoo.com.ar

rbaldini@citynet.net.ar

Una vez procesadas las respuestas, le haremos llegar los resultados.

Desde ya le estamos sumamente agradecidos por ayudarnos.

DESARROLLO DE LA ENCUESTA: (en los casos pertinentes, marque con una cruz al lado de la opción elegida)

1.- ¿Se encuentra dentro de su ámbito profesional el asesoramiento a empresas sobre toma de decisiones vinculadas a la gestión del negocio?

SI

NO

*Si su respuesta es **NO**, aquí terminó su encuesta, de lo contrario prosiga con el punto siguiente.*

2.- ¿En qué rama de la actividad económica efectúa ese asesoramiento?

Agropecuaria

Industria

Comercio

Transporte

Instituciones Financieras

Administración Pública

Salud

Educación

Otra (detallar)

3.- Especifique brevemente cuáles son los aspectos decisionales más frecuentes (ej. decisiones sobre precios, volúmenes, inversión, tercerizaciones, política de stocks, nuevos productos o servicios, etc.)

4.- Ante estas tomas de decisiones, ¿utiliza alguna clasificación por variabilidad de factores (fijos, variables, semifijos, semivariables)?

SI

NO

5.- ¿Conoce la metodología del costeo variable?

SI

NO

*Si su respuesta es **negativa**, vaya directamente al punto **8***

6.- Si la conoce, ¿la aplica?

SI

NO

*Si su respuesta es **negativa**, vaya directamente al punto **8***

7.- Si la aplica, ¿utiliza esta metodología para sus informes?

SI

NO

8.- ¿Cómo calificaría los resultados que obtiene de acuerdo a la metodología que usted aplica en la actualidad?

CERTEROS

SATISFACTORIOS

INSUFICIENTES

DUDOSOS

NO SABE

9.- Título profesional:

CP

LA

LE

OTROS

10.- Antigüedad en el ejercicio de la profesión: años.

11.- Ciudad o zona geográfica donde desempeña su actividad profesional:"

La encuesta fue enviada por correo electrónico a profesionales, docentes, alumnos de posgrados de especialización en Costos y Gestión Empresarial y responsables del manejo de áreas de gestión dentro de las empresas. En total se enviaron alrededor de 280 correos, habiendo obtenido un total de 61 respuestas (algo más del 20 %) que se tabularon por cada una de las preguntas.

Las respuestas se compilaron una por una, tal como se puede observar en el anexo n° 2 que se acompaña a este trabajo, donde se podrán observar además las respuestas individuales de cada encuestado y su vuelco posterior a una planilla resumen.

A partir de dicha compilación se pueden obtener las conclusiones que se exponen a continuación:

- Del total que respondieron a la encuesta, 48 -que representan casi un 79 %-manifestaron que en estos momentos se encuentran realizando tareas que implican alguna toma de decisión vinculada a la gestión del negocio.
- Del total que contestaron afirmativamente, la actividad industrial acapara el 32.1 % de las ramas de la actividad económica donde se ejercen dichas tareas, seguidas por las de servicio (educación, salud, hotelería, instituciones financieras, seguros, etc) con un 31.1 %, el comercio con el 17.0 %, las actividades agropecuarias con el 11.3 %, y el resto (administración pública, construcción) con el 8.5 %
- Del total de encuestados que manifestaron tener algún título profesional, el 69.5 % son Contadores Públicos, el 13.6 % Licenciados en Administración, y el resto poseen títulos en otras disciplinas (Licenciados en Economía, Ingenieros Agrónomos, Licenciados en Comercialización, con especializaciones en Costos y Gestión Empresarial y en Sindicatura Concursal)
- La antigüedad en la profesión está bastante bien distribuida, dado que el 20.8 % tienen menos de 5 años, otro 20.8 % tiene entre 5 y 10, el 29.2 % posee entre 10 y 20 años y otro 29.2 % tiene más de 20 años de antigüedad en la profesión que manifiesta.
- Del universo que respondió sobre el ámbito geográfico de desempeño de las tareas, el 27.2 % pertenecen a Rosario y zonas aledañas, el 20.3 % son de Capital y Provincia de Buenos Aires, mientras que el 15.3 % pertenecen al resto de la provincia de Santa Fe, el 11.9 a Córdoba, y el restante 25.3 % pertenece a las otras provincias argentinas, incluidos 3 del exterior (Chile, Perú y Uruguay).
- De las 48 personas que contestaron afirmativamente sobre su asesoramiento a empresas en relación a la toma de decisiones, más del 90 % dice conocer la metodología del costeo variable, utilizando la clasificación por variabilidad de factores para tomar dichas decisiones. El 77 % la aplica regularmente y el 8 % a veces lo hace, mientras que el 71 % la utiliza para la elaboración de sus informes de gestión.
- En cuanto a la calificación de los resultados obtenidos conforme a la aplicación de esta metodología, el 67.4 % opinó que los resultados que arroja el empleo de esta metodología son Satisfactorios, el 30.6 % los calificó como Certeros y sólo el 2 %, los catalogó como Insuficientes.

Conclusiones

En resumen de todo lo expuesto, podemos concluir que, tal vez por diferentes motivos que correspondería analizar en cada caso –falta de tiempo, programas extensos, o poca convicción sobre los beneficios de esta metodología- el costeo variable no goza -en la generalidad de los programas de estudios de las Universidades- de la extensión, amplitud y profundidad deseados por los autores de este trabajo, perdiendo, a nuestro juicio, una más que interesante oportunidad de aplicar una metodología rica en aspectos de toma de decisiones tan cruciales para las empresas de hoy en día, combinable con otras técnicas que podrían llegar a potenciar sus resultados.

Textos de autores clásicos como Horngren, Giménez, Mallo, Osorio y Vazquez siguen estando entre los más recomendados por las diferentes cátedras consultadas.

Respecto de la encuesta enviadas a los profesionales, podemos concluir, en primer lugar, que nos llamó la atención positivamente el alto porcentaje de destinatarios que respondió a dicha encuesta, cosa que agradecemos fervientemente, y que demuestra a nuestro criterio, además de la buena predisposición puesta de manifiesto, las ganas de emitir una opinión respecto de este tema.

En segundo término, cabe destacar que de acuerdo a las respuestas recibidas, del total que manifiestan trabajar en temas vinculados a tomas de decisiones en diferentes actividades y empresas, la inmensa mayoría de los encuestados aplica la segregación de sus costos por variabilidad, y lo que es más interesante aun, hallan que los resultados que brinda esta metodología del costeo variable, son en casi su totalidad, certeros o satisfactorios.

Naturalmente que hay varios destinatarios que no contestaron, y de los que lo hicieron, algunos afirman no aplicar esta metodología, pero eso no hace más que potenciar el valor de esta herramienta, puesto que la relación entre los que la utilizan y los que la encuentran efectiva es bastante elevada, por lo que parecería inferirse que es una herramienta que una vez que se conoce y que se aplica en la toma de decisiones, cumple favorablemente con las expectativas creadas.

BIBLIOGRAFÍA

- BOUCHET, Guy: **“Cómo controlar la rentabilidad de una empresa”**, Ed. Francisco Casanovas, Barcelona, España, 1960
- CARTIER, Enrique, JARAZO SANJURJO, Antonio y YARDIN, Amaro: **“La contabilidad de gestión en Argentina”**, Capítulo de la obra: La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica. Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. Madrid, España, 1996)
- CATELLI, Armando y GUERREIRO, Reinaldo: **“Mensuração de atividades: comparando ABC x Gecon”** , Universidad de San Pablo, Brasil, 2001
- CORRALES, José María y FRÍAS, Pedro José: **“Costos para competir”**, Temas Grupo Editorial SRL, Buenos Aires, 2005
- DEMONTE, Norberto: **“El costeo variable y la valuación al valor”** Trabajo presentado en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Bs. As., 2002
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS: **“Aplicación actual del costeo directo”**, Ediciones contables y administrativas, México, 1977
- RIPOLL FELIÚ, Vicente, **“Aspectos estructurales de la contabilidad de Gestión y principales líneas de investigación”** en “Elementos de Contabilidad de Gestión”, Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez, Ediciones AECA, Madrid, 1994.
- SAEZ TORRECILLA, Angel, FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio y GUTIERREZ DIAZ, Gerardo: **“Contabilidad de costes y contabilidad de gestión”**, Vol 2, ed. Mc Graw Hill, España, 1994
- TANAKA, YOSHIKAWA, y Otros: **“Gestión moderna de costos”**, Ed. Diaz de Santos, Madrid, España, 1997
- YARDIN, Amaro y DEMONTE, Norberto; **“Hacia una teoría heterodoxa del costo”**, trabajo presentado en el 27º Congreso Argentino del IAPUCO, Tandil, 2004
- YARDIN, Amaro, **“¿Porqué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?”** En “Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos, Córdoba, 2001.
- YARDIN, Amaro, **“Una revisión a la teoría general del costo”** En “Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos, Rosario, 2000.
- YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo: **“La información de resultados a la gerencia”** Revista Administración de empresas, nº 96, Ed. Contabilidad Moderna, Bs. As. 1978.