

**XXXI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

CRÍTICA DEL COSTO UNITARIO
Categoría propuesta: aportes a la disciplina

Autor:
Demonte, Norberto Gabriel (socio activo)

Tucumán, setiembre de 2008

INDICE

Resumen.....	2
Introducción: los avances de la doctrina argentina	3
Los costos unitarios en la bibliografía norteamericana	4
¿Quién necesita costos unitarios para tomar decisiones?	8
¿Distribuimos los costos indirectos?	10
El precio, siempre el precio... ..	12
En contra del costeo variable	14
Dumping y costos conjuntos en los limones tucumanos o... ¿cuánto cuesta el kilo de carne?	15
Casos instructivos de precios y costos.....	19
Conclusión	21
Bibliografía	24

CRITICA DEL COSTO UNITARIO

Resumen

El trabajo desarrolla, en el marco de la teoría heterodoxa del costo, una crítica a la utilización de los costos unitarios en la toma de decisiones. Se indaga en el tratamiento del tema por parte de la bibliografía extranjera, puntualizando las incongruencias conceptuales en las que incurre al sostener la pertinencia de utilizar costos completos unitarios para la toma de decisiones.

La utilización generalizada del costo unitario se debe a la necesidad de valuar las existencias en los estados contables de publicación (ámbito donde cumple una función práctica insustituible) y a que el precio se expresa en términos unitarios. Sin embargo, calcular costos unitarios completos para compararlos con el precio y tomar decisiones, resulta técnicamente inapropiado pues las decisiones (un caso particular de optimización), requieren comparar los costos totales de cada alternativa para el nivel de actividad esperado.

Considerando que el concepto de costo debe referirse a decisiones y no a objetos (productos, líneas, sucursales, etc.) cualquier importe asignado como costo unitario induce a confusión en la toma de decisiones, ya sea en el marco del sistema de costeo completo o en el de costeo variable.

En la ponencia se comentan varios casos de decisiones donde se evidencia la conveniencia de efectuar el análisis a través de costos e ingresos totales.

Como síntesis, se sostiene la necesidad de no asignar costos fijos a las unidades, costos indirectos a las líneas y costos conjuntos a los coproductos.

CRITICA DEL COSTO UNITARIO

Introducción: los avances de la doctrina argentina

La doctrina argentina sobre costos ha desarrollado, a lo largo de más de 30 años, un trabajo destacado e importante precisando muchos de los conceptos aplicables a la disciplina. Esta tarea es de máxima importancia considerando que los textos sobre costos, tanto en el ámbito nacional como internacional, presentan una notable ambigüedad terminológica, epistemológica y técnica. Algunos de los aportes más importantes de los autores argentinos son la correcta clasificación de los costos, el desarrollo de la teoría general del costo y el estudio de numerosas técnicas específicas para la toma de decisiones.

Nos interesa resaltar, en esta oportunidad, que dentro de nuestra especialidad encontramos dos grupos perfectamente diferenciados de estrategias:

- un conjunto de técnicas y procedimientos específicamente contables orientadas a la conformación de la contabilidad de costos
- técnicas destinadas a brindar apoyo cuantitativo en la toma de decisiones

Varios autores, principalmente Enrique Cartier y Amaro Yardin, han puesto en tela de juicio la posibilidad de alcanzar simultáneamente los objetivos de ambas estrategias utilizando idénticas herramientas. Hace dos décadas los autores citados presentaron una crítica de la contabilidad de costos en un notable artículo donde sostenían:

“... la Contabilidad de Costos se apoderó del CONCEPTO DE COSTO, lo reivindicó como propio ante la profesión y desde las cátedras universitarias difundió la idea que el único Concepto de Costo válido era el que surgía de su propio seno.

En resumen, la Contabilidad de Costos se mimetizó con el Concepto de Costo ocultando de esa manera los generosos y alternativos alcances del mismo.”¹

Posteriormente Yardin puntualizó claramente los diferentes objetivos de la técnica de costos: la valuación de los bienes de cambio incluidos en los estados contables de publicación y la aplicación de herramientas específicas para la toma de decisiones. En tal sentido, postuló la necesidad de distinguir claramente estas dos ramas de la disciplina:

“Pareciera que el camino acertado es el de reconocer la existencia de dos clases de Contabilidad: una destinada a satisfacer las necesidades de los terceros y otra dirigida a suministrar información útil a los empresarios.”²

Finalmente, hace pocos años, se presentaron algunas ideas sobre la necesidad de desarrollar una teoría heterodoxa del costo. Según esta nueva perspectiva los debates tan comunes en nuestra disciplina podrían superarse modificando el objeto sobre el que se aplica el concepto de costo: no debería hablarse de costo del producto sino del costo de las decisiones, sosteniendo los autores que:

El análisis de costos es un caso de optimización de un objetivo (generalmente el resultado) bajo ciertas restricciones (demanda, capacidad, abastecimiento, capital, etc.).

¹ **CARTIER**, Enrique y **YARDIN**, Amaro: *Juicio a la Contabilidad de costos*. Rev. La Información Extra N° 15. Ed. Cangallo. Bs. As. Setiembre 1988. Página 249.

² **YARDIN**, Amaro: *¿Por qué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?* Anales del XXIV Congreso del IAPUCO. Córdoba. 2001. Páginas 397-8.

*El “costo de una decisión” es la cuantificación de los recursos económicos utilizados para obtener el objetivo, por lo que el tradicional costo de la unidad de producto no reviste ningún interés.*³

Esta teoría heterodoxa tiene el mérito de superar numerosas discusiones técnicas al proponer una nueva perspectiva del concepto de costo. Sin embargo, como la técnica de costos tiene un fin claramente práctico, es necesario desarrollar con más detalle la citada propuesta pues resulta difícil convencer a un empresario, a un funcionario público o a un consumidor, que los bienes no tienen costo. Aunque convengamos en que la noción de costo es solamente aplicable a las decisiones, el empresario quiere asegurarse que el precio supera a sus costos, el funcionario público desea gravar las ganancias extraordinarias de un sector de la economía y el consumidor ansía saber si el precio de las mercaderías que consume es razonable. Para todos estos interesados parece necesario determinar el costo del producto, y específicamente el costo unitario del mismo.

Con el fin de complementar la teoría heterodoxa del costo proponemos una crítica radical de la utilización del costo unitario para toma de decisiones, que consideramos el núcleo de los errores técnicos que arrastra nuestra disciplina. A tal fin, discutiremos la utilización del costo unitario en diferentes contextos y postularemos su eliminación en los análisis de toma de decisiones, apuntando a la consideración exclusiva de los costos totales en tales circunstancias.

Los costos unitarios en la bibliografía norteamericana

Resulta muy interesante efectuar una lectura detenida y crítica de los textos norteamericanos sobre costos a fin de evaluar la utilización del concepto de costo unitario. En el conocido texto de Hansen y Mowen se sostiene:

*“Los costos unitarios son una pieza crucial de información para un fabricante. Son esenciales para valorar el inventario, determinar el ingreso [en este contexto el término ingreso es equivalente a resultado en la terminología habitual] y tomar varias decisiones importantes.”*⁴

En este párrafo se plantean tres objetivos: dos son estrictamente contables (valorar el inventario y determinar el costo de ventas) mientras el tercero se refiere a toma de decisiones. Encontramos aquí la primera de una serie de ambigüedades que atraviesan la mayor parte del texto; repárese en que la extremada imprecisión de la última parte de la frase, que refiere a “...*varias decisiones importantes*”, no está sustentada en ninguna parte del libro mencionado. En lo que respecta a los aspectos contables, más adelante propugnan, acertadamente, que:

*“Con el fin de reportar el costo de sus inventarios, una empresa debe conocer el número de unidades a la mano y el costo unitario correspondiente.”*⁵

Coincidimos con los autores en que para los fines contables el costo unitario es imprescindible, porque se requiere multiplicar este importe por la cantidad en existencia. Esta circunstancia es independiente del sistema de valuación adoptado pues resulta válida tanto para el costeo completo (normalizado o no), para el costeo variable e incluso

³ **YARDIN**, Amaro y **DEMONTÉ**, Norberto: *Hacia una teoría heterodoxa del costo*. Revista Costos y Gestión N° 54. Ed. La Ley. Buenos Aires. Diciembre 2004. Página 557.

⁴ **HANSEN**, Don R. y **MOWEN**, Maryanne: *Administración de costos. Contabilidad y control*. 3ª. Edición. Ed. Thomson. México. 2003. Página 121.

⁵ Idem.

en la aplicación de valores corrientes. El cálculo típico necesario para efectuar una valuación es:

$$\text{Cantidad en existencia} \times \text{Importe unitario} = \text{Valuación de las existencias}$$

Donde discrepamos abiertamente con los autores citados es en la necesidad de calcular costos unitarios para la toma de decisiones. Hansen y Mowen señalan:

*Puede sostenerse que la información de costo pleno es útil como insumo en diversas decisiones internas importantes, así como para los reportes financieros. En el largo plazo, para que cualquier producto sea viable, su precio debe cubrir su costo completo. Las decisiones de introducir un nuevo producto, continuar con un producto actual y analizar los precios de largo plazo son ejemplos de decisiones internas importantes que descansan en información completa de costos unitarios.*⁶

En la cita anterior se presentan tres decisiones: introducir un producto al mercado, mantener la fabricación y venta de un producto, y analizar los precios de un producto en el largo plazo. En verdad, para el primer caso se debe considerar si la introducción del producto genera contribuciones marginales libres y en el segundo se requiere analizar la contribución del producto neta de costos fijos directos así como la evitabilidad de los mismos. Claramente ambos problemas se pueden resolver sin considerar costos unitarios completos, tal como está sobradamente demostrado en la bibliografía específica.

El tercer caso repite el viejo argumento de que el costeo completo es indispensable para los análisis de largo plazo. Esta propuesta es inexacta, pues la viabilidad económica de un producto (decisión claramente de largo plazo) requiere que el ingreso TOTAL, a lo largo de su ciclo de vida, cubra el TOTAL de sus costos. De ninguna manera es imprescindible calcular el costo completo, y compararlo con el precio, para que se logre la cobertura total de los costos. El mismo objetivo se alcanza sin trabajar con costos unitarios completos, tal como se lleva a cabo en el análisis de proyectos de inversión, con flujos de fondos proyectados para cada período (ingresos, costos fijos y costos variables).

Es curiosa, por decirlo con elegancia, la forma en que Hansen y Mowen alteran la importancia que asignan a los distintos conceptos de acuerdo a los criterios que proponen en cada sección de su libro. Por ejemplo, después de sostener la importancia de conocer los costos unitarios para el análisis del ciclo de vida del producto, en las páginas 845 y 850 del libro citado plantean proyectos de inversión con flujos de fondos idénticos para cada año. Si los flujos de fondos son idénticos año a año, con ventas y costos constantes para los distintos períodos, ¿para qué necesitamos calcular costos unitarios? En tal caso los costos fijos y los costos variables totales serán idénticos para todos los períodos, resultando su misma distinción irrelevante. En relación con este tema Coronel Troncoso propone una matriz con datos proyectados, donde se pueden estudiar en detalle las diversas alternativas sin recurrir a costos completos unitarios, señalando:

*“... resultará posible determinar “ex ante” para cada etapa del Ciclo de Vida Proyectado las unidades físicas a vender con sus correspondientes cifras monetarias.”*⁷

⁶ HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne: *Administración de costos. Contabilidad y control*. 3ª. Edición. Ed. Thomson. México. 2003. Página 121.

⁷ CORONEL TRONCOSO, Gregorio: *El Costo del Ciclo de Vida de los Productos. La Contabilidad Basada en Clientes y la Contabilidad de Gestión*. Rev. Costos y Gestión N° 39. Ed. La Ley. Buenos Aires. Marzo 2001. Página 223.

Es posible, en relación al análisis del ciclo de vida, que la empresa sea tomadora de precios (y por lo tanto el mismo ya esté determinado) o que pueda fijar dicho precio. Para conocer el precio que cubre todos los costos (incluyendo desarrollo y publicidad), y que permite obtener un cierto beneficio, puede utilizarse la fórmula del punto de equilibrio ampliado a la planificación de resultados. Considerando los costos fijos periódicos (CF), los costos de desarrollo (D), la publicidad (P), el beneficio absoluto esperado (B), la cantidad de unidades (Q) y el costo variable (cv), calculamos el precio de venta (pv):

$$pv = \frac{CF + D + P + B}{Q} + cv$$

En este punto, y con la expresión anterior a la vista, queremos recordar la crítica de un alumno sagaz. La anécdota, absolutamente verídica, es la siguiente: en un instituto terciario, mientras planteábamos las fórmulas del análisis costo-volumen-utilidad para determinar el precio, un alumno pensó que existía una cierta incongruencia en la argumentación del docente. En la exposición teórica previa habíamos manifestado la absoluta inconveniencia del costeo completo para la toma de decisiones y la importancia del análisis marginal. Al concluir el desarrollo matemático, con la fórmula anterior escrita en el pizarrón, el alumno nos recriminó: -¡Al final usted termina dividiendo los costos fijos por la cantidad! Es evidente que la operación cuestionada surge de los pasos algebraicos necesarios para despejar la incógnita y que la división de los costos fijos por la cantidad no tiene significado económico alguno. La crítica del alumno, en un contexto educativo escasamente crítico y donde la adhesión a los criterios del docente es muy marcada, muestra la profundidad con que el concepto de costo unitario está incorporado a la percepción de los fenómenos económicos, así como la dificultad psicológica para adoptar sin reservas la perspectiva que venimos sosteniendo.

Continuando con el análisis del ciclo de vida, y si la empresa puede fijar el precio, proponemos un ejemplo para apreciar que de ninguna manera es necesario calcular costos completos. Considerando los cuatro períodos típicos del ciclo de vida y costos fijos periódicos de \$ 20, costos de desarrollo por \$ 40, publicidad por \$ 85, un beneficio deseado de \$ 100, niveles de actividad de 10,16, 20 y 15 unidades, así como un costo variable de \$ 5, reemplazamos por los valores correspondientes y obtenemos el precio que cubre las expectativas:

$$pv = \frac{20 \times 4 + 40 + 85 + 100}{10 + 16 + 20 + 15} + 5 = 10$$

Se observa que el cálculo del precio resulta claramente factible sin recurrir a costos unitarios completos. Este precio, obviamente, debe validarse con las preferencias y el poder adquisitivo de los consumidores, que deben estar dispuestos a pagarlo. Una de las críticas a esta metodología se basa en sostener que el precio así determinado resulta muy teórico. Sin embargo, si no existe una referencia de precio externa a la empresa, el precio así calculado resulta tan teórico como el determinado en función al costo completo unitario al que se le adiciona un cierto beneficio. Presentamos los estados de resultados correspondientes a los distintos períodos, con los datos del ejemplo, donde se logra cubrir los costos en el largo plazo sin realizar ningún cálculo de costo unitario.

*Cuadro 1: Los costos totales en el ciclo de vida del producto
(con precios idénticos en los distintos períodos)*

Concepto	Período			
	Introducción	Crecimiento	Madurez	Declinación
<i>Cantidades estimadas de producción y venta</i>	10	16	20	15
<i>Precio de venta</i>	\$ 10	\$ 10	\$ 10	\$ 10
Estado de resultados				
Ventas	100	160	200	150
Costos variables	(50)	(80)	(100)	(75)
Costos fijos	(20)	(20)	(20)	(20)
Desarrollo	(40)			
Publicidad		(40)	(30)	(15)
Resultado del período	(10)	20	50	40
Resultado acumulado	(10)	10	60	100

En el análisis del ciclo de vida de un producto la verdadera dificultad para cubrir sus costos totales es estimar correctamente las cantidades que podrán venderse, así como la evolución en el tiempo de los costos y precios.

La propuesta de calcular costos completos unitarios no solo es innecesaria sino que es inconsistente, dado que supone que el precio debe superar en toda circunstancia al costo completo unitario y ello no es necesariamente válido. Con los mismo datos, y con una capacidad normal de 20 unidades, el costo unitario completo normal es de \$ 6 (\$ 5 de costos variables y \$ 1 de costos fijos), pudiendo plantearse la alternativa de incorporar los costos de desarrollo y publicidad normalizados ($\$ 125 / 80 = \$ 1,5625$) arribando a un costo unitario completo de \$ 7,5625. Desde esta perspectiva el precio debe ser siempre superior a \$ 6 o a \$ 7,5625, de acuerdo al criterio que se adopte. En el Cuadro 1 el precio de \$ 10 supera al costo completo normalizado de \$ 6 y es idéntico en todos los períodos. Pero podemos plantear otro escenario, donde logramos cubrir los costos del producto con una política de precios diferenciada para cada período. En el Cuadro 2 planteamos una variante, donde el precio del período de "Introducción" es inferior al costo completo considerando desarrollo y publicidad, logrando igualmente el objetivo.

*Cuadro 2: Los costos totales en el ciclo de vida del producto
(con precios diferenciados)*

Concepto	Período			
	Introducción	Crecimiento	Madurez	Declinación
<i>Cantidades estimadas de producción y ventas</i>	10	16	20	15
<i>Precio de venta</i>	\$ 7,50	\$ 10	\$ 12	\$ 9
Estado de resultados				
Ventas	75	160	240	135
Costos variables	(50)	(80)	(100)	(75)
Costos fijos	(20)	(20)	(20)	(20)
Desarrollo	(40)			
Publicidad		(40)	(30)	(15)
Resultado del período	(35)	20	90	25
Resultado acumulado	(35)	(15)	75	100

La conveniencia de adoptar alguna de estas alternativas, o de otras que puedan evaluarse, deberá considerar el costo de oportunidad del capital y el valor del dinero en el tiempo, empleando las herramientas clásicas del análisis de proyectos, como el Valor Actual Neto o la Tasa Interna de Retorno. Cualquiera sea la técnica empleada y el criterio de evaluación, no se requiere de la determinación de costos completos unitarios para el análisis de la cuestión.

A riesgo de pecar de exagerado pensemos por un momento que nada parece más obvio para la percepción humana que el espacio y el tiempo como marco donde transcurren los acontecimientos del universo, tal como lo pensaba Newton. Sin embargo, nuestros sentidos nos engañan y tal percepción es errónea, pues los sucesos se dan en el espacio-tiempo, tal como lo demostró Einstein. Probablemente el concepto de costo unitario sea una percepción errónea de la realidad económica, corresponda evaluar las decisiones solo a través de los costos totales y utilizar los costos unitarios exclusivamente para la valuación de existencias.

¿Quién necesita costos unitarios para tomar decisiones?

Las decisiones analizadas por la técnica de costos refieren a comparaciones entre una situación actual y una proyectada, que desea evaluarse como alternativa, indagando cuál de ellas optimiza el objetivo. Un listado de estas decisiones puede ser el siguiente:

- Iniciar una actividad empresaria
- Incorporar un nuevo producto, ingresar a un nuevo mercado o aceptar un pedido especial:
 - * siendo tomador de precios
 - * determinando el precio
- Cerrar (definitiva o transitoriamente) una unidad de costeo (producto, sucursal, proceso, planta, turno, etc.) o la empresa en su conjunto
- Modificar los precios
- Modificar las cantidades de cada producto
- Modificar la capacidad de producción
- Modificar el nivel de integración vertical de los procesos fabriles o comerciales
- Fabricar o comprar partes o servicios
- Seleccionar equipos y procesos alternativos

Con menor desarrollo teórico entre los estudiosos de costos de nuestro país deben considerarse otras decisiones como:

- Modificar el tamaño de los lotes de producción o compra
- Modificar la organización del flujo de producción
- Modificar las rutas de vehículos

En todos los casos deben tenerse en cuenta las restricciones de capacidad, los límites y elasticidad de la demanda, las posibilidades de abastecimiento, la existencia de recursos escasos y el uso óptimo del capital invertido, así como a la consideración del resultado en relación al tiempo⁸. Desde una perspectiva diferente, ya que no se trata de un problema de optimización de un solo objetivo, debe considerarse el importante tema de la factibilidad para alcanzar objetivos múltiples⁹,

⁸ FARRE, Daniel y ERCOLE, Raúl: *Consideraciones relativas al factor temporal*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Tomo I. Santa Fe. 2007.

⁹ ERCOLE, Raúl: *Factibilidad en objetivos múltiples*. Rev. Costos y Gestión N° 63. Ed. IAPUCO. Buenos Aires. Marzo de 2007

Como puede constatarse en la bibliografía específica sobre decisiones¹⁰ **en ninguno de estos casos se requiere calcular costos unitarios**, solamente es necesario tener en cuenta que los costos variables son sensibles a variaciones pequeñas en el nivel de actividad y que los costos fijos lo son ante variaciones significativas del nivel de actividad. Incluso Hansen y Mowen, pese a señalar que los costos completos unitarios son útiles para la toma de decisiones, en el capítulo 19 de su libro (dedicado al tema), no utilizan costos unitarios.

El análisis de decisiones supone elegir aquella alternativa que optimiza un objetivo sujeto a ciertas restricciones. Para el caso de un solo producto estos conceptos pueden formalizarse de la manera siguiente, donde el beneficio absoluto (B) es el objetivo, la capacidad de producción (C), la demanda (D) y el recurso escaso (RE) son las restricciones, y donde el consumo unitario del recurso escaso se expresa como (re):

$$\text{Max } B = Q_{pv} - Q_{cv} - CF \quad \text{siendo } Q \leq C; Q \leq D; Q_{re} \leq RE$$

También puede considerarse como objetivo el beneficio relativo sobre el capital invertido (b), considerando el capital invertido fijo (K) y el capital invertido correspondiente a cada unidad (k):

$$\text{Max } b = \frac{Q_{pv} - Q_{cv} - CF}{K + Qk}$$

Otro enfoque de la cuestión se basa en la igualación del resultado de la alternativa 1 (R_1) con el de la alternativa 2 (R_2) determinando un nivel de actividad de indiferencia en términos de resultado absoluto (I_R). En función al nivel de actividad previsto (mayor o menor a I_R) se elegirá la alternativa que brinde un mejor resultado para dicho nivel de actividad. La igualación de los resultados de ambas alternativas, considerando la contribución marginal unitaria (cm), se expresa como:

$$R_1 = R_2 \quad \rightarrow \quad I_R cm_1 - CF_1 = I_R cm_2 - CF_2$$

Las expresiones consideradas muestran, con absoluta claridad, que no necesitamos calcular costos unitarios en la toma de decisiones; solo es necesario considerar la sensibilidad de cada costo a los cambios en el nivel de actividad.

En la misma perspectiva, debemos recordar que la base conceptual del análisis marginal radica en la cobertura de los costos fijos y en la generación de un beneficio por el conjunto de las contribuciones marginales, sin calcular costos unitarios. En situaciones de producción múltiple, que es el caso más frecuente, la generación de contribuciones marginales puede darse con distintas cantidades, precios y costos variables de cada producto (a, b, \dots, n), existiendo múltiples situaciones de equilibrio simbolizadas así:

$$CM = CF + B \quad \rightarrow \quad Q_a cm_a + Q_b cm_b + \dots + Q_n cm_n = CF + B$$

¹⁰ **BARFIELD**, Jesse; **RAIBORN**, Cecily y **KINNEY**, Michael: *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. Ed. Thomson. 5ª. Edición. México. 2005.
BOTTARO, Oscar; **RODRIGUEZ JAUREGUI**, Hugo y **YARDIN**, Amaro: *El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa*. La Ley. Buenos Aires. 2004.

La consideración de los valores totales es la clave para la toma de decisiones, siendo su composición solo de carácter instrumental.¹¹ El carácter no unitario de los costos es sumamente claro pues uno de sus componentes (los costos fijos) por definición no tiene relación con cada unidad.

Sin embargo los costos variables sí tienen existencia a nivel unitario. Pero es imperioso preguntarnos: ¿existen realmente decisiones que involucren a la unidad?, ¿es útil la noción de contribución marginal entendida como concepto aplicable a la última unidad? Las aplicaciones del análisis marginal están basadas en una contribución marginal válida para todas las unidades del tramo relevante y **convendría denominarla contribución unitaria en lugar de contribución marginal**. A este respecto, las consideraciones de la microeconomía marginalista que sostiene que el beneficio se maximiza cuando el ingreso marginal iguala al costo marginal es evidentemente cierta en términos matemáticos pero, insistimos: ¿realmente se toman decisiones en función a la unidad? Las generalizaciones de la microeconomía académica pueden inducir a error pues, al basarse en análisis unitarios, pueden incitarnos a pensar que las decisiones se toman considerando a la unidad. El peligro de este tipo de abstracciones es que terminemos creyendo que la realidad es como la imaginan estos economistas.

Resumiendo este punto, consideramos necesario resaltar que el análisis de decisiones tiene como objetivo elegir un curso de acción FUTURO en función a cantidades ESTIMADAS, que constituyen la variable clave del análisis, y donde el informe tiene la siguiente forma, donde no intervienen costos unitarios:

*Dado un cierto nivel de actividad previsto,
realice la acción A porque es más conveniente que la acción B.*

Por el contrario, la valuación de existencias trabaja con cantidades CIERTAS, que existían a un determinado momento, y donde el informe tiene la forma:

*El costo del producto P es X y la existencia es S,
multiplique S por X para determinar la valuación al costo.*

¿Distribuimos los costos indirectos?

Otro aspecto que resulta instructivo analizar es la conveniencia (o no) de distribuir entre los productos o los departamentos los costos indirectos (que son aquellos que no tienen una relación clara, precisa e inequívoca con el objeto de costo). Uno de los más frecuentes errores localizados en la práctica (docente y profesional) es la apropiación de costos fijos indirectos con el objetivo de determinar resultados por producto, línea, sector o sucursal. Recordemos que si los costos son indirectos, por definición no son asignables con precisión, y si son asignables deberían considerarse directos.

Es habitual realizar la siguiente exposición, luego de asignar los costos indirectos a través de alguna base más o menos adecuada:

¹¹ No se desarrollan aquí las importantes cuestiones relativas a los costos fijos directos e indirectos pues son ajenas al tema central de este trabajo.

Cuadro 3: Distribución de costos fijos indirectos

Concepto	A	B	Total
Ventas	100	200	300
Costos variables	-50	-50	-100
Contribución marginal Nivel I	50	150	200
Costos fijos directos	-20	-10	-30
Contribución marginal Nivel II	30	140	170
Costos fijos indirectos	-30	-40	-70
Resultado	0	100	100

Este planteo es incorrecto pues no sirve para tomar ninguna decisión. Con este enfoque no podemos saber si resulta conveniente cerrar una línea o tercerizar un servicio centralizado. Para estos casos Yárdin ha brindado el enfoque adecuado del problema, orientándolo a la evitabilidad de los costos¹². Vemos que con la exposición del Cuadro 3 la decisión de cerrar A parece no modificar el resultado. Sin embargo, a fin de tomar una decisión acertada debería compararse la situación actual, expuesta correctamente en el Cuadro 4, con la situación futura expuesta en el Cuadro 5.

Cuadro 4: Costos fijos indirectos sin distribuir y considerando la evitabilidad

Concepto	A	B	Total
Ventas	100	200	300
Costos variables	-50	-50	-100
Contribución marginal Nivel I	50	150	200
Costos fijos directos	-20	-10	-30
Contribución marginal Nivel II	30	140	170
Costos fijos indirectos evitables			-20
Costos fijos indirectos no evitables			-50
Resultado			100

Cuadro 5: Situación posterior al cierre de A

Concepto	A	B	Total
Ventas		200	200
Costos variables		-50	-50
Contribución marginal Nivel I		150	150
Costos fijos directos		-10	-10
Contribución marginal Nivel II		140	140
Costos fijos indirectos			-50
Resultado			90

Es realmente llamativo que deba insistirse con estos ejemplos elementales, pero resulta necesario habida cuenta de la pertinaz insistencia en un tratamiento técnicamente erróneo de la cuestión por parte de numerosos profesionales y alumnos. ¿A qué se debe esta situación? A que la exposición correcta muestra el resultado como concepto global no asignable a cada producto o línea y a existe, sin duda, una resistencia psicológica a observar al resultado de esta manera.

¹² YARDIN, Amaro: *¿Prorrateso de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad?* Anales del XXV Congreso del IAPUCO. Buenos Aires. 2002.

El precio, siempre el precio...

Si bien resulta inconveniente calcular el costo unitario para la toma de decisiones resulta imprescindible establecer el precio, que es un concepto unitario. Esta circunstancia es una de las razones que induce a calcular costos unitarios. La determinación del precio por el costo tiene un componente ideológico muy alto, pues constituye el argumento principal en la defensa del mercado como método de asignación eficiente de los recursos.¹³ La perspectiva marginalista, que sostiene que el precio de equilibrio en competencia iguala el costo marginal de las empresas con la utilidad marginal de los consumidores rebosa de elegancia pero se aleja peligrosamente de los casos concretos. Curiosamente, las distintas escuelas económicas, desde el liberalismo al marxismo, orientan sus análisis de costos a la determinación del precio. Esto se debe a que en términos del sistema económico es importante estudiar la manera en que se forman los precios, pero el analista de costos trabaja en un contexto microeconómico o, eventualmente, "mesoeconómico"¹⁴.

Para indagar en las características del precio apelaremos a la claridad que presentan los ejemplos simples y supondremos una empresa que produce camisas de manga larga en un mercado con muchos oferentes, donde el precio de venta resulta no controlable para la empresa y es de \$ 50. Consideremos un costo variable de \$ 20 y costos fijos mensuales que ascienden a \$ 6.000. Su capacidad de producción es de 300 camisas y la demanda promedio es de 250 camisas mensuales con un monto de ventas de \$ 12.500. En este caso, sumamente simple, el empresario producirá todos los meses 250 camisas para abastecer la demanda. Es evidente que al empresario le resulta indiferente si se venden las 250 camisas a 250 consumidores distintos o si se venden 200 camisas a 200 consumidores que compran una camisa cada uno y 50 camisas a 25 consumidores que compran 2 camisas cada uno. Dentro de límites razonables la cantidad de camisas que compre cada consumidor es irrelevante para el empresario¹⁵. Esto se debe a que, al constituir la empresa una unidad económica, está interesada en el total de las ventas y no en cada venta individual. Si esta situación se repite durante varios períodos el resultado será siempre el mismo, aunque los compradores de camisas sean obviamente distintos. Bajo estas condiciones, para el empresario la venta de cada camisa en particular es idéntica a la venta de cualquier otra porque todas tienen igual precio y contribución marginal. Para el empresario la importancia de las camisas radica en que aportan contribuciones marginales para cubrir los costos fijos.

Muy por el contrario, cada consumidor es independiente y tiene distintas necesidades, preferencias y poder adquisitivo. **Desde su punto de vista lo importante es el precio unitario.** La igualdad de los precios de las distintas unidades es muy relevante para el consumidor, ya que nadie está dispuesto a pagar por una camisa más que lo que paga otro cliente. Sin embargo, es posible obtener un descuento si compramos varias prendas o si somos amigos del empresario pues su interés se centra en las ventas totales y no en la venta individual.

Un detalle posible de las compras de los consumidores, que muestra que la venta total puede surgir de diversas combinaciones de consumidores, puede verse en el siguiente cuadro:

¹³ DEMONTE, Norberto: *Costo y valor: crítica de la microeconomía neoclásica*. Anales del VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este. 2003.

¹⁴ CARTIER, Enrique: *Perspectiva "mesoeconómica" del costo*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Tomo 2. Santa Fe. 2007.

¹⁵ Obviamente, si un consumidor compra gran cantidad de camisas estaríamos en presencia de un revendedor.

Cuadro 6: Distribución posible de las ventas entre los consumidores

Consumidores	Períodos		
	1	2	3
A	\$ 50		\$ 100
B		\$ 50	
C		\$ 50	\$ 50
D	\$ 100		
E			\$ 50
...			
Resto	\$ 12.350	\$ 12.400	\$ 12.300
TOTAL	\$ 12.500	\$ 12.500	\$ 12.500

Vemos que los consumidores se relacionan en forma individual con el empresario, donde el precio es el importe que sirve para el intercambio del bien. Esta es la verdadera función del precio, actuar como mediador entre una empresa (que fabrica varias unidades) con varios consumidores (que adquieren una o pocas unidades cada uno). Sin duda que el empresario tiene interés en el precio unitario a fines de su comparación con la competencia o para establecer una política comercial (descuentos por fin de temporada, promociones, ingreso a un nuevo mercado, etc.) pero en definitiva su interés radica en el monto total de ventas. El carácter inevitablemente unitario del precio no necesita trasladarse al terreno de los costos, donde resulta inconveniente calcular costos unitarios para toma de decisiones. La empresa es una unidad económica pero los consumidores son unidades económicas independientes. Esta situación típica, donde muchos consumidores se vinculan con un único empresario, puede verse en el cuadro siguiente:

Cuadro 7: El aporte de los consumidores a la cobertura de los costos empresarios

Consumidor A	Consumidor B	Consumidor C
Precio de venta	Precio de venta	Precio de venta
Costo variable	Costo variable	Costo variable
Contribución marginal	Contribución marginal	Contribución marginal
<i>Contribución marginal total</i>		
<i>Costos fijos</i>		
Empresa M		

Continuando con el ejemplo, si existen dos o más productos el empresario pretenderá que la contribución marginal generada por todos los productos supere al total de costos fijos. Si incorpora la fabricación de camisas de manga corta, cualquier combinación de cantidades y precios que satisfaga la igualdad fundamental del análisis marginal (contribución marginal igual a costos fijos más beneficio) lo dejará satisfecho en términos de beneficio absoluto.

Vemos, entonces, que el empresario se encuentra con ciertas restricciones y un objetivo que pretende maximizar, situación en la que el análisis de costos unitarios para decisiones no es necesario ni conveniente. En tanto, dadas sus características de mediador entre la empresa y los consumidores, el precio es siempre un concepto unitario.

En contra del costeo variable

Nuestra propuesta de prescindir de la noción de costo unitario para toma de decisiones incluye tanto la perspectiva del costeo completo como la del costeo variable. En este aspecto, y retomando el análisis de la bibliografía extranjera, en las páginas 516 y 517 del texto de Barfield, Raiborn y Kinney se desarrolla un ejemplo donde se busca definir el precio mínimo a considerar para cotizar un pedido excepcional. Ubicados en la perspectiva del costeo variable, los autores proponen considerar al costo variable unitario como límite inferior del precio, recomendación correcta solo si existe capacidad ociosa. Si adoptamos nuestra propuesta la situación debe analizarse en forma integral a través de los costos totales, sin el supuesto de la capacidad ociosa. Puede determinarse el precio mínimo del pedido especial (pv_2), considerando los costos variables (cv_2), las cantidades del pedido (Q_2) y el eventual incremento de costos fijos (CF_2), de la siguiente manera:

$$Q_2(pv_2 - cv_2) - CF_2 = 0$$

Uno de los críticos más virulentos del costeo variable, el profesor Rubén Visconti, ha señalado en un trabajo reciente¹⁶ que para la toma de decisiones se requiere la consideración de costos totales y costos diferenciales. A pesar de las numerosas confusiones conceptuales presentes en el citado trabajo, plagado de agravios impropios de un escrito académico, destacamos que existe un acuerdo básico: para la toma de decisiones se requiere considerar los costos relevantes. Y, digámoslo con claridad, **los costos relevantes para decisiones nunca son los costos unitarios completos**. Sin embargo, Visconti confunde un método contable para valuación al costo de las existencias con una herramienta para toma de decisiones, criticando una postura que actualmente nadie defiende: valorar las existencias a costo variable. Del mismo modo, el sistema de costeo completo (incluso las normas contables profesionales) ha adoptado la normalización (tanto en los aspectos vinculados a la eficiencia como a la actividad) por lo que resulta extemporánea la crítica a las visiones no normalizadas del mismo. Sintetizando lo expuesto podemos ver que, actualmente, en nuestro país existen las siguientes posiciones teóricas:

Cuadro 8: Perspectivas teóricas sobre costos en Argentina

Perspectiva	Valuación de existencias	Toma de decisiones a corto plazo	Toma de decisiones a largo plazo
Posición abandonada	Costo completo no normalizado		
Crítica de Visconti	Costo variable	Análisis marginal	
Posición mayoritaria	Costo completo normalizado	Análisis marginal	<i>Costo completo normalizado</i>
Propuesta de la teoría heterodoxa	Al valor	Análisis marginal	<i>Análisis marginal</i>

La verdadera discusión, en términos actuales, radica en la utilización del análisis marginal para la toma de decisiones de largo plazo, y es allí donde debe ponerse el énfasis, tal como lo efectuamos en la primera sección de este trabajo cuando analizamos los costos en el ciclo de vida. Por nuestra parte, nos parece importante destacar que, si hay acuerdo en que para toma de decisiones se requiere el análisis de los costos totales, pues

¹⁶ VISCONTI, Rubén: *Inconsistencia conceptual del método contable del costeo variable*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Santa Fe. 2007.

¡desechemos el costo unitario para la toma de decisiones! Aunque la distinción entre costos fijos y variables es muy importante para proyectar el resultado, no es necesario insistir en el cálculo del costo variable unitario como entidad autónoma para la toma de decisiones. Para evitar la continuidad de las discusiones al respecto proponemos considerar para decisiones los costos totales, considerando la mayor o menor sensibilidad de cada costo ante las variaciones del volumen.

El énfasis otorgado por el análisis de costo-volumen-utilidad al costo variable unitario y a la necesidad de que la contribución marginal sea positiva es también fuente de confusiones si no se aclara debidamente el tema. Consideremos el caso de ofertas donde el precio de un producto sea inferior a su costo variable unitario pero que actúa como “llamador” y permite vender otros productos que aportan contribuciones marginales que cubren en exceso la contribución marginal negativa del producto en oferta. En el Cuadro 9 mostramos la situación inicial y en el Cuadro 10 las ventas previstas al efectuar la oferta, que genera un incremento de la demanda del 20 % en todos los productos.

Cuadro 9: demanda actual con contribución marginal positiva en el producto A

Concepto	Cantidad	Precio	Costo variable	Contribución marginal unitaria	Contribución Marginal total
Producto A	10	\$ 6	\$ 5	\$ 1	\$ 10
Producto B	30	\$ 8	\$ 4	\$ 4	\$ 120
Producto C	20	\$ 5	\$ 2	\$ 3	\$ 60
TOTAL					\$ 190

Cuadro 10: oferta con contribución marginal negativa en el producto A e incremento en el nivel de actividad

Concepto	Cantidad	Precio	Costo variable	Contribución marginal unitaria	Contribución Marginal total
Producto A-Oferta	12	\$ 4	\$ 5	(\$ 1)	(\$ 12)
Producto B	36	\$ 8	\$ 4	\$ 4	\$ 144
Producto C	24	\$ 5	\$ 2	\$ 3	\$ 72
TOTAL					\$ 204

Dumping y costos conjuntos en los limones tucumanos o... ¿cuánto cuesta el kilo de carne?

Otra faceta práctica que también propone calcular costos unitarios es el análisis del dumping. Al respecto Gustavo Sota señala acertadamente que:

“...en los casos de acusación de ‘dumping’ los análisis se basan en modelos de acumulación de costos bajo el enfoque de costeo completo, razón por la cual podrían (sic) presumirse, a priori y erróneamente, que los precios están fijados por debajo del costo de producción.”¹⁷

La defensa de la competencia remite habitualmente a considerar los precios y costos unitarios, pese a que resulta IMPOSIBLE determinar estos últimos en forma técnicamente correcta cuando existen relaciones condicionadas por la naturaleza de la materia prima (o

¹⁷ SOTA, Gustavo: *Industria citrícola: costos conjuntos y costeo variable perfeccionado*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Santa Fe. Tomo 1. Pág. 325

en general de los insumos o procesos), conocido en la literatura técnica como “costos conjuntos”. Proponemos un ejemplo para evidenciarlo.

Cuadro 11 – Datos sobre costos conjuntos

Concepto	A	B
Precio	\$ 6	\$ 1
Demanda (en unidades de producto final)	12	20
Nivel de actividad (en unidades de insumo)	20	
Costo conjunto (por unidad de insumo)	\$ 1	
Composición técnica (por unidad de insumo)	60%	40%
Producción (en unidades de producto final)	12	8
Demanda insatisfecha (en unidades de producto final)	0	12

En estos casos la contribución marginal solo tiene entidad económica en términos totales, no siendo conveniente mostrarla desagregada para cada producto pues induce a confusión en la toma de decisiones. En la situación actual los resultados de la empresa del ejemplo deberían mostrarse de la siguiente manera:

Cuadro 12 – Costos conjuntos sin distribuir

Concepto	A	B
Ventas	\$ 72	\$ 8
Costo conjunto	(\$ 20)	
Contribución marginal	\$ 60	

Sin embargo, es muy frecuente la asignación de costos conjuntos a los productos, dando lugar a una presentación como la siguiente, donde la apropiación se efectuó de acuerdo a la composición técnica.

Cuadro 13 – Costos conjuntos distribuidos según la composición técnica

Concepto	A	B
Ventas	\$ 72	\$ 8
Costos variables	(\$ 12)	(\$ 8)
Resultado	\$ 60	\$ 0

¿Qué sentido tiene decir que el costo del producto A es de \$ 12 y que aporta todo el resultado si no puede obtenerse en forma independiente del producto B? ¿En qué decisión puede utilizarse este dato? Apropiando los costos conjuntos en función al valor de realización tendremos valores diferentes:

Cuadro 14 – Costos conjuntos distribuidos según los valores de realización

Concepto	A	B
Ventas	\$ 72	\$ 8
Costos variables	(\$ 18)	(\$ 2)
Resultado	\$ 54	\$ 6

Es evidente que ambas presentaciones no pueden ser verdaderas, y no lo son, AMBAS SON FALSAS. En situaciones como la del ejemplo las variables que puede manejar el empresario son los precios y las cantidades procesadas, pero de ningún modo la composición técnica, siendo su objetivo maximizar el ingreso total del conjunto de los productos que se obtienen de la materia prima común.

Si contamos con capacidad ociosa y el mercado del producto A tiene demanda elástica, por lo que una reducción de su precio genera incrementos significativos de la demanda, podría plantearse la reducción del precio a \$ 5,50 para lograr una demanda de 15 unidades. Como el producto B tiene demanda insatisfecha podrá incrementarse el nivel de actividad a 25 unidades de materia prima obteniendo estos resultados:

*Cuadro 15 – Costos conjuntos sin distribuir
(con precios modificados e incremento de actividad)*

Concepto	A	B
Ventas	\$ 82,50	\$ 10,00
Costo conjunto	(\$ 25,00)	
Contribución marginal	\$ 67,50	

La reducción del precio propuesta para el producto A, ¿debe considerarse una práctica comercial desleal? ¿O es una estrategia válida? En nuestra opinión se trata de acciones totalmente admisibles y que, en todo caso, deberán evaluarse con criterios de política económica tal como acontece en el caso de la carne vacuna. En este rubro, desde fines de 2005, ha vuelto a la Argentina una herramienta de política económica olvidada: la concertación y control de precios, a través de la cual el Estado pretende controlar la inflación y lograr que los precios sean “razonables” en relación a los costos. Dejando de lado la opinión que podamos tener sobre la eficacia de esta herramienta para lograr el objetivo buscado, es evidente que en este marco los empresarios tratarán de justificar un precio alto aduciendo que tienen costos altos por diversos motivos (tipo de cambio, remuneraciones, retenciones, impuestos, etc.). En tanto, los consumidores tratarán de proponer un precio bajo para no perder poder adquisitivo. **Ambos sujetos económicos centran su análisis en el precio unitario del producto** y la discusión radica, concretamente, en determinar el precio **del kilo de carne**. Para discutir este precio unitario parece razonable tomar como referencia el costo unitario del bien. Sin embargo este procedimiento, en apariencia impecable, esconde problemas técnicos de suma importancia. Pese a que empresarios, funcionarios y consumidores piensan que el problema es determinar correctamente el costo unitario, el verdadero problema es que en estos casos no se puede calcular seriamente el costo de cada producto. En las discusiones públicas sobre el tema se puso de manifiesto que la venta de cortes al exterior a precios altos permite reducir el precio que pagan los consumidores locales manteniendo el beneficio empresario. Como puede verse, la disputa radica en cómo fijar los precios y no en cuál es el costo de cada corte destinado a distintos mercados. Proponemos otro ejemplo numérico simple para analizar algunas variantes de precios, partiendo de una estructura que permite obtener precios bajos en mercado interno compensados con precios altos de exportación.

Cuadro 16 – Estructura de precios de la carne deseada por el Estado

Concepto	Exportación	Mercado interno
<i>Composición</i>	<i>60 kilos</i>	<i>40 kilos</i>
<i>Precio</i>	<i>\$ 20</i>	<i>\$ 10</i>
Estado de resultados		
Ventas	\$ 120	\$ 40
Costo variable	(\$ 60)	
Contribución marginal conjunta	\$ 100	

Evidentemente resultaría más conveniente para el empresario un esquema como el siguiente, donde el precio de mercado interno es muy superior.

Cuadro 17 – Estructura de precios de la carne conveniente para el empresario

Concepto	Exportación	Mercado interno
Precio	\$ 20	\$ 15
Estado de resultados		
Venta	\$ 120	\$ 60
Costo variable		(\$ 60)
Contribución marginal conjunta		\$ 120

Es importante destacar que el análisis de costos conjuntos es completamente diferente al que desarrollamos anteriormente sobre las ofertas, cuando nos encontramos con producción múltiple sin condicionamiento, pues con costos conjuntos no se pueden modificar las cantidades de cada producto y solo es posible alterar los precios y el nivel de actividad.

Nuevamente es necesario recordar que para fines de valuación de existencias los métodos de asignación de costos conjuntos cumplen acabadamente su cometido, tal como comentan Barfield, Raiborn y Kinney:

Aunque las asignaciones de los costos conjuntos son necesarias para propósitos de la valuación de los estados financieros, éstas no deben usarse en la toma de decisiones internas.

Pero, en una nueva muestra de la ambigüedad que venimos criticando, en una nota al pie del párrafo anterior sostiene:

Algunas veces la fijación correcta del precio de un producto depende del conocimiento del costo total de la elaboración del producto, particularmente cuando los acuerdos contractuales requieren de una fijación de un precio basado en el costo más un margen de utilidad. La asignación del costo conjunto también es necesaria para la valuación de productos, la estimación de la rentabilidad de las líneas de productos y (en algunos casos) la determinación del precio de venta del producto.¹⁸

Observemos la imprecisión del planteo: primero se sostiene que no deben asignarse costos conjuntos para tomar decisiones pero luego se sustenta que tal proceder es necesario para fijar precios. Es realmente sugestivo, y digno de un estudio en profundidad, que los textos norteamericanos expongan posiciones que se contradicen permanentemente. Las recomendaciones técnicas tienen que ser claras, pues una cosa es señalar las posibles limitaciones de las herramientas y otra muy distinta es aceptar enunciados lógicamente contradictorios. En el párrafo criticado la cuestión de la valuación ya estaba aclarada, la estimación de la rentabilidad es imposible u obvia (según asignemos los costos conjuntos en función a la materia prima o en función al ingreso) y la determinación del precio de venta es una decisión, por lo que se presenta una contradicción con la primera afirmación. La crítica que efectuamos no es novedosa pues el alemán Erich Schneider, en un texto escrito en 1945, ya planteaba adecuadamente el problema cuando sostenía:

“El problema de una repartición de los costes de producción entre ambos productos, y, con ello, una fijación de tales costes a cada una de ambas unidades, es insoluble tratándose de producción conjunta [cursiva en el original]. No se

¹⁸ BARFIELD, Jesse; RAIBORN, Cecily y KINNEY, Michael: *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. Ed. Thomson. 5ª. Edición. México. 2005. Página 343.

puede contestar la pregunta sobre el grado en que ambos productos han contribuido a la formación del resultado de la explotación.”¹⁹

Es de lamentar que más de 60 años después de escrito el párrafo citado debamos insistir con el tema.

Casos instructivos de precios y costos

La anterior exposición sobre el carácter unitario del precio y total de los costos para toma de decisiones puede apreciarse con nitidez a través de ejemplos concretos extraídos de la realidad económica.

El transporte público de pasajeros

El transporte público de pasajeros es un interesante caso donde se aprecian las diferencias de perspectiva entre los costos y los ingresos. Los costos del transporte son básicamente fijos en relación al número de pasajeros transportados pues, a los fines del costo, es casi intrascendente si el móvil viaja lleno o vacío. Pero, así como resulta intrascendente para los costos si el móvil está lleno o vacío, es evidente que desde el punto de vista de los ingresos no lo es, pues obviamente el ingreso es más alto cuando el móvil viaja lleno. En lo que atañe al pasajero, su interés es que el precio de cada pasaje sea bajo. Para el empresario, sin embargo, lo que importa es el ingreso global que genera el viaje. Es indiferente si todos los pasajeros pagan la misma tarifa o si existe diferenciación de precios (para escolares o policías). También resulta indiferente, desde el punto de vista económico, si el ingreso se obtiene de un subsidio o de los pasajes vendidos. Tan es así que actualmente el sistema funciona con tarifas que no cubren los costos pero los empresarios no presentan quejas ya que reciben subsidios que compensan tal diferencia. En este contexto el cálculo del costo unitario por pasajero transportado es innecesario e incluso inconveniente, pero el cálculo de la tarifa es imprescindible. En los hechos, y tal vez en forma inconsciente, el empresario calcula el costo de las decisiones y no costos unitarios por pasajero. De esta forma podrá calcular el costo de incrementar la frecuencia, de incorporar una unidad o de reducir el recorrido, decisiones que no tienen relación con CADA pasajero. Sin embargo, para el pasajero el precio del boleto es un dato fundamental porque tiene que pagarlo. Hasta aquí la cuestión es clara: al pasajero le interesa la tarifa y al empresario los costos totales. El problema radica en que muchos interesados en el tema (concejales, periodistas, funcionarios de control, etc.) pretenden comparar la tarifa con el costo unitario por pasajero suponiendo una cierta ocupación del vehículo, arribando a conclusiones incorrectas cuando esta proyección no se cumple.

El traslado de los profesores universitarios:

Otro caso se observa en una universidad privada que transporta sus profesores a una localidad donde se localiza una extensión áulica. La universidad tiene contratado el servicio de transporte privado en un móvil dedicado exclusivamente a los profesores, que viajan todos los días. Algunos días el móvil viaja lleno y en otros lo hace con diferente grado de ocupación. Los costos del prestador del servicio son absolutamente fijos respecto a la cantidad de profesores que viajan ya que el recorrido es siempre el mismo. El monto que percibe el prestador del servicio también es independiente de la cantidad de pasajeros. ¿Se calculan costos unitarios en este caso? No, porque no hay que distribuir

¹⁹ SCHNEIDER, Erich: *Contabilidad Industrial*. Ed. Aguilar. Madrid. 4º edición. 1968. (1ª edición en alemán de 1954, 1ª edición en castellano de 1957)

el costo entre varias personas ya que la tarifa es pagada por una sola unidad económica: la universidad privada.

El caso de los servicios turísticos:

Tomemos un caso de servicios turísticos y veremos la diferencia con el planteo anterior. Para realizar una excursión a la Cuesta del Portezuelo un minibús con capacidad para 20 pasajeros tiene una tarifa de \$ 20 por pasajero requiriendo un mínimo de 5 pasajeros. Evidentemente, la fijación de esta tarifa parte de considerar que con el ingreso mínimo previsto ($\$ 100 = \$ 20 \times 5$ pasajeros) se cubren, por lo menos, todos los costos directos del viaje. Pero si logramos interesar a otros 5 pasajeros, además de los 5 requeridos como mínimo, el transportista reduce la tarifa a \$ 18. En este ejemplo, absolutamente real, los interesados en el viaje rebozaban de alegría por el descuento obtenido. Sin embargo, el ingreso para el empresario es ahora superior ya que alcanza a \$ 180 ($\$ 18 \times 10$ pasajeros) pero a nadie se le ocurrió pedir una reducción de la tarifa a \$ 10, que aseguraría al empresario el mismo ingreso total que en la primera alternativa. El empresario trata de optimizar su beneficio maximizando el ingreso total con costos que son fijos en relación a la cantidad de pasajeros, comportamiento absolutamente legítimo que muestra que el análisis de decisiones no guarda relación con los costos unitarios.

La edición de diarios:

Otro tipo de empresa donde se aprecia cabalmente que los ingresos son un concepto global es la edición de diarios²⁰. En este caso el ingreso por venta de ejemplares no es la principal fuente de ingresos sino que la publicidad ocupa ese lugar. También aquí al editor le interesa que la suma de ingresos por venta de ejemplares y por venta de espacios de publicidad cubra sus costos. En este caso particular puede verificarse que la contribución marginal unitaria del ejemplar sea negativa y la empresa resulte igualmente rentable pues la publicidad compensa la contribución marginal negativa y cubre los costos fijos.

El costo de los servicios públicos privatizados:

El servicio sanitario en la Provincia de Santa Fe pertenecía al sector público hasta 1995, cuando fue privatizado. Posteriormente fue reestatizado en 2006 después de un importante conflicto con la concesionaria. En ese contexto varios funcionarios y usuarios se han preguntado ¿cuál es el costo del litro de agua potable? La pregunta está inadecuadamente formulada pues no detalla la decisión en la que se utilizará, ¿qué sentido tiene calcular el costo del litro de agua potable sin saber la decisión que se ha de tomar? La noción de costo es aplicable a cualquier decisión pero todo intento de determinar costos del objeto (en este caso el litro de agua potable) conduce a resultados que inducen a confusión. La otra pregunta frecuente es: ¿Cuál es la tarifa necesaria para cubrir la operación, mantenimiento y expansión del servicio? La tarifa debe calcularse estimando los flujos de fondos que permitan financiar el plan de inversiones y no utilizando el costo unitario completo.

Acueductos y gasoductos:

Durante el análisis de varios proyectos de inversión destinados a obras de infraestructura para transporte de agua y gas hemos observado una fuerte tendencia a determinar el costo unitario del metro cúbico transportado (de agua o de gas). Pese a las numerosas explicaciones brindadas, los funcionarios de las provincias de Santa Fe y Entre Ríos que

²⁰ DEMONTE, Norberto: *Un punto de equilibrio al revés. El caso de la edición de diarios*. Rev. Costos y Gestión N° 65. Ed. IAPUCO. Buenos Aires. Septiembre de 2007

intervinieron en la toma de decisiones insistieron en la visión unitaria de los costos. En ambos casos, dada la alta estacionalidad de los consumos, carece totalmente de sentido hablar de costos unitarios completos pues no existe un volumen normal al cual referir el cálculo. Para cualquier decisión al respecto los costos relevantes son los totales.

Las raciones de alimentos durante la inundación:

Durante la inundación de 2003 la Municipalidad de Santa Fe debió recurrir a los servicios de todas las empresas gastronómicas de la ciudad para hacer frente a las necesidades de alimentos de la población desplazada por las aguas en un lapso de pocas horas. Pasado el momento crítico se escucharon voces sosteniendo que el precio pagado por las raciones era muy elevado comparado con el costo en que incurrían los comedores escolares que mantiene la Provincia de Santa Fe. Esta comparación es evidentemente disparatada pues los empresarios deben recuperar con el precio los costos variables y obtener una cierta contribución marginal. En tanto, la Provincia abona los sueldos del personal de los comedores y envía una partida especial para la adquisición de los insumos. En este contexto un concejal vociferaba por radio: -¡Quiero saber cuál es el costo de una ración! Nuevamente el planteo está mal formulado pues no tiene sentido comparar el precio pagado por la Municipalidad con el costo variable del producto ni con el costo unitario completo normal de los empresarios. Este trabajo extraordinario para los empresarios debería tener un precio unitario que cubra los costos variables y que aporte una contribución marginal para la cobertura de los costos fijos. Pero el interrogante que no tiene respuesta es ¿qué porción de los costos fijos debe cubrir el empresario con su actividad habitual y qué porción con las raciones para inundados? Toda la confusión surge de considerar que CADA ración tiene un costo, cuando solo las decisiones lo tienen.

La ética y los costos

Una idea desafortunada, que contribuye a la confusión sobre el tema que nos ocupa, es la que pretende que cada consumidor contribuya equitativamente a solventar el producto o servicio recibido. **Los criterios éticos no pueden justificarse técnicamente pues pertenecen al plano de los valores y no al de los hechos.** Un ejemplo claro se da en la tasa que cobra la Administración de Parques Nacionales destinada a cubrir sus costos operativos, que es diferente de acuerdo a la zona de residencia del visitante: mientras un extranjero paga la tasa completa un argentino paga el 50 %. ¿Por qué razón? ¿Por qué no paga el 70 %, o el 10 %, en vez del 50 %? Seguramente la norma tuvo en cuenta algún criterio ético o político para fijar estos valores, pero es evidente que no guarda ninguna relación con los costos o con la utilización del servicio. Los costos unitarios no tienen nada que ver con la cuestión (pues de hecho no tendría ningún sentido dividir los costos operativos del parque entre los visitantes), solo interesa la cobertura de los costos totales. El mismo caso lo encontramos en los pasajes de ómnibus, donde los estudiantes o jubilados tienen descuentos de diversos porcentajes. Estas diferencias obedecen exclusivamente a los criterios utilizados para distribuir entre los consumidores el pago del servicio y no a costos unitarios diferentes.

Conclusión

El estudio de la toma de decisiones puede ser enfocado desde un punto de vista descriptivo, reseñando la forma concreta en que se toman las decisiones en las organizaciones, o desde una óptica prescriptiva, recomendando ciertas decisiones como las más adecuadas para lograr un fin dado. Consideramos que el principal aporte técnico surge de esta segunda visión, por lo que estimamos imperioso, en la docencia y en el asesoramiento profesional, RECOMENDAR una cierta línea de acción. En nuestra

disciplina no basta con describir un estado de cosas, es necesario proponer una acción superadora. No es admisible dilatar las conclusiones dejando librado a interpretaciones contradictorias lo que constituye un caso especial de optimización de un objetivo. Se debe sugerir una acción determinada, evitando las ambigüedades a las que son tan afectos los autores norteamericanos. En este aspecto resulta inadmisibile que se presenten argumentos como el siguiente:

“Decir que el enfoque por contribución, o un enfoque de costeo por absorción, o un método de costos totales proporciona la ‘mejor’ guía para las decisiones relativas a la fijación de precios es una sobresimplificación peligrosa de uno de los problemas más complejos de negocios.”²¹

¿Porqué una técnica correcta es una “sobresimplificación peligrosa”? No es lo mismo sostener que en la fijación de precios influyen muchos aspectos (presencia de la empresa en el mercado, situación de la competencia, regulación estatal, etc.) que decir que, desde el punto de vista de los costos, dos posiciones lógicamente incompatibles son ambas válidas.

Algunos argumentos esgrimidos para sostener el sistema de costeo completo para la toma de decisiones son realmente hilarantes en el contexto tecnológico actual, tal como este:

“La fijación de precios mediante fórmulas de costeo por absorción o de costos totales cumple con la prueba costo-beneficio. Es demasiado caro realizar pruebas individuales de costo-volumen para la gran cantidad de producto (a veces miles) que ofrece una compañía.”²²

Entre las supuestas evidencias esgrimidas para sostener al sistema de costeo completo los autores citados suponen que quienes tienen a su cargo las decisiones carecen del más mínimo sentido común, como cuando sostienen:

“Con frecuencia, los administradores no emplean el enfoque por contribución porque temen que los costos variables se sustituyan de manera indiscriminada por costos totales y que por tanto, esto conduzca a una baja suicida en los precios.”²³

Evidentemente es tan erróneo fijar precios atendiendo solamente a los costos variables como tomar decisiones con costos completos calculados para valuación de inventarios. En el primer caso estaremos ante una aplicación incorrecta del costeo variable y en el segundo en una aplicación errónea del costeo completo. Pero, dado que el cálculo de costos completos es obligatorio para estados contables de publicación, la posibilidad del segundo tipo de error es mucho más frecuente. De hecho, conocemos varios casos concretos de aplicación errónea del costeo completo que **no podrían presentarse si en la decisión se consideraran los costos totales y no los unitarios.**

Dado que a los fines prácticos de la vida económica es imprescindible contar con valores unitarios, tanto para valuar inventarios como para lograr que cada consumidor aporte su “cuota” a la cobertura de los costos, tendemos a creer (los especialistas y los no especialistas) que el cálculo de los costos unitarios es un operación necesaria para la toma de decisiones. Esta práctica representa un serio error técnico y una fuente

²¹ HORNGREEN, Charles, SUNDEM, Gary y SELTO, Frank: *Contabilidad administrativa*. Ed. Prentice Hall Hispanoamericana. 9ª edición. México. Página 185.

²² Idem

²³ Op. cit., página 186.

inagotable de confusiones prácticas y teóricas dado que la toma de decisiones se centra en los importes globales de las distintas alternativas.

Resumiendo lo expuesto en tres reglas simples proponemos, a los fines de la toma de decisiones:

1. No calcular costos completos unitarios dividiendo los costos fijos entre las unidades
2. No asignar los costos indirectos entre los productos (o entre los departamentos, sucursales, etc.)
3. No apropiar los costos conjuntos a los coproductos.

Bibliografía

- BARFIELD**, Jesse; **RAIBORN**, Cecily y **KINNEY**, Michael: *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*. Ed. Thomson. 5ª. Edición. México. 2005.
- CARTIER**, Enrique: *Perspectiva "mesoeconómica" del costo*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Tomo 2. Santa Fe. 2007.
- CARTIER**, Enrique y **YARDIN**, Amaro: *Juicio a la Contabilidad de costos*. Rev. La Información Extra N° 15. Ed. Cangallo. Buenos Aires. Setiembre 1988.
- CORONEL TRONCOSO**, Gregorio: *El Costo del Ciclo de Vida de los Productos. La Contabilidad Basada en Clientes y la Contabilidad de Gestión*. Rev. Costos y Gestión N° 39. Ed. La Ley. Buenos Aires. Marzo 2001.
- DEMONTE**, Norberto: *Costo y valor: crítica de la microeconomía neoclásica*. Anales del VIII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este. 2003.
- DEMONTE**, Norberto: *Un punto de equilibrio al revés. El caso de la edición de diarios*. Rev. Costos y Gestión N° 65. Ed. IAPUCO. Buenos Aires. Septiembre de 2007.
- ERCOLE**, Raúl: *Factibilidad en objetivos múltiples*. Rev. Costos y Gestión N° 63. Ed. IAPUCO. Buenos Aires. Marzo de 2007.
- FARRE**, Daniel y **ERCOLE**, Raúl: *Consideraciones relativas al factor temporal*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Tomo I. Santa Fe. 2007.
- HANSEN**, Don R. y **MOWEN**, Maryanne: *Administración de costos. Contabilidad y control*. 3ª. Edición. Ed. Thomson. México. 2003.
- HORNGREEN**, Charles, **SUNDEM**, Gary y **SELTO**, Frank: *Contabilidad administrativa*. Ed. Prentice Hall Hispanoamericana. 9ª edición. México. 1994.
- SCHNEIDER**, Erich: *Contabilidad Industrial*. Ed. Aguilar. Madrid. 4º edición. 1968. (1ª edición en alemán de 1954, 1ª edición en castellano de 1957)
- SOTA**, Gustavo: *Industria citrícola: costos conjuntos y costeo variable perfeccionado*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Tomo 1. Santa Fe. 2007.
- VISCONTI**, Rubén: *Inconsistencia conceptual del método contable del costeo variable*. Anales del XXX Congreso del IAPUCO. Santa Fe. 2007.
- YARDIN**, Amaro y **DEMONTE**, Norberto: *Hacia una teoría heterodoxa del costo*. Rev. Costos y Gestión N° 54. Ed. La Ley. Buenos Aires. Diciembre 2004.
- YARDIN**, Amaro: *¿Por qué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?* Anales del XXIV Congreso del IAPUCO. Córdoba. 2001.
- YARDIN**, Amaro: *¿Prorrateso de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad?* Anales del XXV Congreso del IAPUCO. Buenos Aires. 2002.