

XXX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

I . A . P . U . CO.

“INCONSISTENCIA CONCEPTUAL DEL METODO
CONTABLE DEL COSTEO VARIABLE”

RUBEN A VISCONTI

OCTUBRE 2007 – SANTA FE

INDICE	pág
Resumen	2
1.- Reflexiones sobre el concepto de costo.	3
2.- El costeo variable .Un absurdo	4
3.- Primer acto. Extraña clasificación, Estar y Hacer	5
4.- Segundo acto .Problemas de imputación	6
5.- Tercer acto. Viene la cosmética	8
6.- Cuarto acto. Otro dislate	9
7.- Quinto acto .Las ideas cambiantes de los partidarios del costo variable.	11
8.-Sexto acto .Ignorancia de las nuevas estructuras de los costos	13
9.-Séptimo acto. Costos variables vs. costos completos normalizados.	14
10.-Conclusiones.	16

INCONSISTENCIA CONCEPTUAL DEL METODO CONTABLE DEL COSTEO VARIABLE

RESUMEN

Hemos elaborado un trabajo enmarcado en un título y contenido altamente provocativo, referido a una controversia de larga data, costos completos normalizados vs. costeo variable, tema sobre el cual se han elaborado numerosos artículos presentados en los XXX Congresos de Iapuco realizados, no obstante lo cual y dadas las características del funcionamiento de estos eventos, los concurrentes y sobre todo los alumnos que asisten, están lejos de haber llegado a conclusiones definitivas.

Creemos que nuestro trabajo, al profundizar en los contenidos de ambas metodologías, permitirá aclarar algunos conceptos aún confusos avanzando en las posibilidades para que los presentes puedan tomar posiciones más firmes y seguras; todo ello aun teniendo el convencimiento de que nunca podrán ser definitivas.

Por supuesto, dejamos establecido que nuestras opiniones no conllevan ninguna intención ofensiva para con aquellos colegas que sostienen posiciones diferentes a las aquí expuestas, colegas a todos los cuales respetamos reconociendo sus altas capacidades y conocimientos.

Estamos totalmente convencidos que las expresiones a veces crudamente expresadas, lejos de provocar enfrentamientos innecesarios, conducen a la formalización de amistades más sólidas

1.- EL ORIGEN. REFLEXIONES SOBRE EL CONCEPTO DE “COSTOS”

¿Cómo pueden definirse los costos que son necesarios para realizar una actividad económica?

Dado que los costos son una cuestión derivada de las ciencias sociales, la respuesta debe provenir de un análisis de hechos reales, basados en una metodología de investigación empírica.

Son los hechos los que mandan, y de su observación debemos extraer las conclusiones. No podemos “inventar” nada, solo observar, interpretar, y sacar conclusiones.

Y es esa realidad la que nos indica que “todos los esfuerzos (que podamos medir en unidades monetarias) empleados para obtener (satisfacer) el objeto de una actividad económica son COSTOS.

Luego, TODOS los insumos que debemos utilizar para satisfacer el objetivo que nos proponemos, son COSTOS.

Y esto es válido para la actividad relacionada con la producción, con los servicios y con la comercialización.

Pero como los resultados económicos de esas actividades deben ser analizados en busca de los mejores niveles de eficiencia de la relación causa-efectos, y también proyectarlos hacia el futuro, esos insumos (COSTOS) manejados en primera instancia como un solo y único bloque, deben ser separados según diferentes bases de comportamiento de esa relación funcional “insumos-productos”.

Así, podemos clasificarlos desde distintos enfoques en

- Por su **naturaleza**: Materiales, recursos humanos y costos comunes.
- Por su **función interna**: productivos, administrativos, servicios, etc.
- Por su **duración**: un solo uso, en varios usos.
- Por su **relación con la unidad**: directos, indirectos.
- Por su **relación con el volumen**: en fijos estructurales; .

Y operacionales, en variables, crecientes, decrecientes, mixtos, y fijos

Los fijos estructurales están relacionados con el “tamaño” de la empresa y existen aún con las “puertas cerradas”, es decir, en el punto 0 de la actividad.

Los operacionales, de distinto grado de variabilidad comienzan a generarse cuando empieza la actividad.

Tanto los fijos estructurales como los fijos operacionales dependen del tiempo, pero en tanto los primeros son totalmente indiferentes al nivel de actividad (volumen), los segundos, al

depender de tiempos “cambiantes” o “ajustables” si se relacionan con esos niveles o volúmenes.

El alquiler es un ejemplo típico del primer grupo. La mano de obra pagada por tiempo, es un buen ejemplo del segundo grupo.

Las más utilizadas de estas diferentes clasificaciones son las que se refieren a la condición de directos e indirectos y los de diferentes grados de variabilidad.

Los primeros, directos e indirectos, son los casi exclusivamente utilizados para fijar el valor de un objeto de costo, a tal punto, que la norma general exige “que cuanto más insumos directos puedan ser identificados, más correctos serán los costos determinados.

Los segundos son utilizados para realizar las proyecciones con respecto a distintos niveles de actividad.

Nivel de actividad que en los costos para inventario se mide, exclusivamente, con relación al volumen (medido en unidades, horas hombres u horas máquinas)

Pero ninguna de estas consideraciones alteran el concepto inicial que hemos establecido para fijar el

Concepto de costos,:

Costos son todos los insumos utilizados en una actividad económica, tanto si se los denomina “Costos” o se los llama “Gastos”.

Por ello, conceptualmente deben rechazarse aquellas metodologías que, fundadas en análisis equívocos, pretenden definir los costos sosteniendo que algunos de los insumos utilizados no lo son, llamándolos erróneamente como “Gastos” y no considerándolos imputables al producto, sino tomándolos directamente como pérdidas imputables al período. En la realidad todos son costos, en este caso imputables al producto, siendo el único límite el de que esos insumos se correspondan con el objetivo de la actividad económica.(relación “normal” entre cantidades físicas y monetarias y el nivel de la actividad).

Concluyendo, entre las diversas metodologías para determinar COSTOS, desde el punto de vista conceptual, no existe otra que no sea la que se suele denominar como COSTOS COMPLETOS.

2.-EL COSTEO VARIABLE, UN METODO CONTABLE ABSURDO

Pese a la claridad del concepto de costo, se ha pretendido desnaturalizarlo al incorporar un singular método contable: el costeo variable. A él nos referiremos, separándolo en varios actos, y tratándolo como una obra del teatro del absurdo.

2.1. Primer Acto. Extraña clasificación. Costos del producto y Costos del período

“Es imposible cortar el aire” (anónimo)

El primer acto de esta comedia del absurdo comenzó en el momento en que un primer actor pronunció, urbi et orbi, esta sesuda frase en tono solemne:

Los insumos del período se dividen en dos grupos: el primero compuesto por los costos variables conforman los costos del producto, y los segundos, compuestos por todas las erogaciones restantes, son costos del período.

Muchos oyentes, algo sorprendidos, se preguntaron: ¿esto a que viene?. Sin embargo, no ahondaron mucho para conocer quienes fueron los que indujeron e impulsaron al reconocido actor a pronunciar dicha frase.

¿Fueron quizás los adelantados de ENRON, que ya en aquellos viejos tiempos impulsaron por “izquierda” una sustancial rebaja de sus obligaciones impositivas? Quizás sea interesante, y nos depare alguna sorpresa, realizar más adelante una investigación con respecto a los autores reales de la propuesta contenida en la frase del actor.

Pero pensaron: lo que hemos oído, dicho de otro modo es que los costos variables que forman el costo del producto son aquellos con los cuales **se hace el negocio**. los restantes costos son aquellos con los cuales **se está en el negocio**. Lindo, no?

De esta manera, solo unos pocos, los variables servían como COSTOS para valorizar los stocks, y el resto se los podía destinar a la caja negra de COSTOS DEL PERÍODO, cuyo destino directo es el Cuadro de Resultados.

Al momento de la venta se agregaban los costos variables de la comercialización y, eventualmente algunos variables del área de administración.

Esta original y descabellada idea tiene un agravante más. Como todos sabemos, los factores variables netamente proporcionales son muy escasos, a tal punto, que para muchos sólo el material directo puede ser conceptuado como tal (por lo menos la función técnica)(Frank). Por lo tanto, la propuesta del actor no solo contrariaba, y con prepotencia, el concepto básico que hemos expuesto más arriba, sino que dejaba absolutamente descarnados a los costos. A tal punto, que la afirmación suponía que el empresario podía desarrollar sus actividades sin local, sin administración, sin servicios auxiliares, sin portería, sin perros destinados a la vigilancia o sin alarmas que los reemplazaran, sin luz, y quizás hasta sin energía, sin personal que liquidara los sueldos y jornales, sin.....nada, o por lo menos con todo, siempre y cuando las erogaciones que se derivaban de esos insumos no fueran considerados costos de los productos, sino costos del período que se envían directamente al cuadro de resultados..

Y téngase en cuenta que cuando se expresaba “de estar en el negocio”, esta afirmación no se relacionaba con un período durante el cual la empresa permaneciera cerrada, sino que “estar” hacía referencias a un período activo, de modo de poder separar esos insumos de los de “hacer el negocio”, es decir, producir, vender o servir.

Por lo tanto, no se suponía un “hacer” sin un “estar”, sino que se hacía y por lo tanto se

Estaba.; o si se prefiere se “estaba” en tanto, necesariamente, se estaba porque se Hacía. Descartes sostuvo y se sostiene” Pienso, luego Existo” afirmando como inseparables ambos aspectos.

Una simbiosis de universal aceptación.

Cuesta entender de qué manera imaginaba el autor real de la frase aludida semejante disrelación, y nos negamos a aceptar el supuesto –aunque meramente teórico- que pensó, impulsado por aquellos a los que aludimos más arriba (Rocquefeller, Roschild, u otros- en una actividad económica realizada fuera del espacio y del tiempo, donde la producción, o el comercio o el servicio se realizaban sin apoyo de ninguna naturaleza, sin edificio, sin personal, sin máquinas, ya que las amortizaciones pueden ser calculadas como fijas, sin luz, sin energía, sin administración, sin contabilidad, sin compradores, sin vendedores, sin...cualquier estructura y personal, y donde la actividad se realizaba por arte de magia transformando el material directo en producto, la venta en entrega, y el servicio, por ejemplo la limpieza, que se realizaba sola.

Quizás con la sola ayuda del Genio contenido en la lámpara de Aladino

Y a esta metodología, netamente un **método contable**, se lo denominó primeramente como **costeo directo** y luego, hasta la actualidad, como **costeo variable**. Como todo método contable, el costeo variable está destinado a registrar operaciones del pasado (ingresos y egresos históricos), con absoluta imposibilidad de ser utilizado como herramienta para la gestión (como algunos pretenden), pues en ésta se utilizan ingresos y costos futuros, basados en herramientas preexistentes al costeo variable, como es el análisis marginal.

2.2. Segundo Acto. Problemas de imputación

¿Qué hago con el perro?, ¿ lo mato? (anónimo)

La propuesta que encaja perfectamente en esta breve historia del “absurdo”, tenía sus fallas y más aún contradicciones, algunas de las cuales pasamos a comentar.

Por ejemplo, si un empresario preguntaba: ¿En qué casillero de los costos de mi producto se ubican los insumos efectuados para alimentar el perro utilizado para la vigilancia del local? Porque vigila, mientras se “está” y también cuando se “hace”.

La respuesta era y es: en ninguno, pues es un COSTO DEL PERÍODO y no un COSTO DE LOS PRODUCTOS. Los ladridos que ejecute no tienen nada que ver con el nivel de la actividad.

Razón suficiente para que el empresario matara al perro.

Y si, aceptando el criterio, proponía instalar un sistema de alarma, el insumo en consumo de energía, obviamente sostenía, será un COSTO DE PRODUCCIÓN, la alarma funciona tanto cuando se está como cuando se hace.

La respuesta es la misma. Se le contestaba: es un costo del periodo y no un costo imputable a la producción. Nada tienen que ver la cantidad de sonidos con el volumen ejecutado.

Para que no volviera a insistir con “nimiedades”, se le resumía así: no pregunte más, todos los insumos destinados a “estar en el negocio” son un costo del período. Cuando se pasa a la “sección del hacer”, nada tienen que ver con los costos cualesquiera sean la cantidad de ladridos o de sonidos de alarma.

Ejemplificando, el alquiler, el impuesto inmobiliario, las amortizaciones, los seguros, los insumos de los servicios, etc., etc., son todos COSTOS (GASTOS) DEL PERÍODO, nunca COSTOS DE LOS PRODUCTOS.

Esa repuesta implicaba que los sostenedores del costeo variable consideraban erróneamente que todos los costos fijos, tanto del “tamaño” de la empresa como los que aparecen cuando se iniciaban las operaciones conformaban un solo grupo. Y vamos a probar posteriormente, que aún siguen afirmando ese grave error

Pero si, insistente, el preguntón volvía al interrogatorio, el diálogo podía ser éste:

- Si desempeño una actividad de Transporte, ¿ los seguros de la unidad sí son costos imputables a mi actividad?.
- Sí, en ese caso son costos.
- Pero los seguros sobre el edificio de mi fábrica no lo serían?.
- No, serían solo costos atribuibles al período..
-
- ¡Qué lío! Qué lábil me resulta la metodología del costeo variable. En un caso sí y en otro no. Se me están confundiendo los tantos. El caso de las amortizaciones sobre las máquinas, ¿es costo del producto o del período? O también en este caso depende. Si son independientes de la producción son costos del período, pero si la calculamos teniendo en cuenta la cantidad de horas útiles de las máquinas o la cantidad de unidades que podrían elaborar, entonces al ser variable ¿si, sería un costo atribuible al producto?

Veamos otro ejemplo.

Si fabrico locomotoras a razón de una por mes, y comprendiendo las dificultades de los prorrateos cuando la producción es múltiple, el alquiler, las amortizaciones, los seguros, ¿no podrían considerarse como costos atribuibles a los productos, sin discusión?

Porque yo alquilo, aseguro y amortizo y pago el territorial debido a que debo producir una locomotora por mes, y solo una

El alquiler de un mes = una locomotora.

Y si fabricara dos locomotoras por mes, ¿resultaría muy difícil imputar dividiendo por dos?

¿Y si fueran tres?

¿Hasta cuántas locomotoras debería fabricar para considerar el alquiler como un costo imputable al producto y no como un costo del período que va directamente al cuadro de resultados?

Y si tuviéramos un taller mecánico para reparar nuestras máquinas, ¿podríamos llevar, para determinar el costo de los trabajos, una metodología adicional de costos por órdenes que permitiría fijar los costos de cada reparación, sin dudar si el mantenimiento es un conjunto que insumos que algunos consideran variables, otros mixtos y otros como fijos?

Pero ya que hablamos de costos por órdenes, para calcular los costos necesitamos al costeo variable, o nos resulta suficiente individualizar los insumos directos imputables a cada orden, de los indirectos que deberemos prorratear según alguna base lógica elegida?

Y me voy agotando.

¿No le parece, en definitiva, que el costeo variable que usted propone tiene muchos “agujeros” que impiden su aceptación?

Pero me queda una más, perdóneme.

Si los costos atribuibles al producto deben ser aquellos de comportamiento variable directos, y por lo tanto proporcionales, ¿no le parece algo equívoca la definición que sostiene que forman parte del mismo grupo los que son más o menos que variables?

¿No nos darían un resultado global (contribución marginal total) significativamente errónea?

Por lo tanto, el método de costeo variable debería considerar sólo los variables directos y proporcionales para conformar los costos de los productos, y así cumplir fehacientemente la única función para la cual fueron imaginados, que es ser un método contable, nada útil para la gestión.

Discúlpeme. Esta sí que es la última.

Si yo soy un empresario preocupado por el bienestar de mis operarios al mismo tiempo que por el ritmo de productividad, y decido:

a) contratar asistentes sociales que visiten los hogares de los obreros y traten de resolver sus problemas.

b) contratar psicólogos que atiendan las “tormentas psíquicas” de mi personal.

c) contratar un servicio médico que no solo se ocupe de controlar las causales falsas del ausentismo, y haga una prevención sistemática y rotativa del personal, similar al control permanente de inventarios para determinar errores.

d) contratar nutricionistas y cocineros, para que en lugar de cocinar guisos sin mayor contenido nutritivo para el comedor de la empresa, les proporcionen al personal alimentos que impulsen sus energías físicas.

O si cambio todo eso por una pastilla que hoy es consumida por millones de norteamericanos que obra a favor del esfuerzo productivo, ¿será un costo que incremente el costo de mis productos, o será un costo imputable al período?

Porque, seguramente, los muchachos aumentarán su productividad

2.3. Tercer Acto. Viene la cosmética

“Cuando se mezclan las cartas, el juego se hace confuso” (anónimo)

Ante todas estas irregularidades que afectaron su teoría inicial de “solo los insumos directos y variables, y por lo tanto proporcionales, conforman los costos de producción (léase, sólo el material directo)”, los teóricos del costeo variable fueron incorporando otros, tales como los más o menos variables y finalmente, los que pasaron a denominar “costos fijos directos”.

Crearon así una nueva clasificación con respecto a aquellos insumos que, siendo indirectos con respecto a la unidad, son considerados directos con relación a, por ejemplo, una línea de producción, donde mediante una o varias máquinas se elabora un solo producto. Lo mismo ocurre si otros insumos indirectos lo son referidos a una sección de producción única, y así sucesivamente.

Ahora, y consecuentemente con estas novedades, el análisis del costeo variable se realiza así:

Ventas – Costos variables = contribución marginal bruta.- costos fijos directos de línea, - costos fijos directos -.....- otros fijos directos, - = **contribución residual**^{[1][1][1]}

Esta corrección parte de supuestos totalmente improbables, ya que en la actualidad no es lógico suponer líneas de producción única, lo mismo que secciones, etc., etc. Hoy día, y debido a la multiplicidad productiva, se buscan máquinas de capacidad flexible apuntando a un mejor aprovechamiento de las inversiones.

Claro que este costeo variable maquillado debe reconocerse como más correcto que el anterior.

2.4. Cuarto Acto. Otro dislate

“ La historia se lee de atrás hacia delante ” (anónimo)

Este acto es quizás el más cercano al absurdo, calificativo empleado en los anteriores.

En un momento dado, y advertidos de su impresentable, incorrecto y dificultoso funcionamiento como metodología contable para configurar los costos para inventario, los especialistas en costeo variable prácticamente lo retiraron de esas funciones que, despectivamente, aceptaron fueran cumplidas por los costos completos.

Y declarándose indiferentes ante el problema, pasaron a sostener que el costeo variable debía (debe imperiosamente) ser utilizado como única metodología apta para la toma de decisiones, es decir, para la gestión. Y consecuentemente con ello, pasaron a sostener una verdad de Perogrullo: “el análisis marginal y su herramienta básica, el punto de equilibrio, solo puede ser utilizado por la metodología del costeo variable”.

En primer lugar hagamos una referencia histórica.

Los primeros que se refirieron al análisis marginal, al costo marginal y al ingreso marginal fueron los economistas a partir de la hipótesis de David Ricardo con respecto al rendimiento decreciente de los factores, tema desarrollado en toda la literatura posterior en los libros de “Análisis Económico”.

El primer punto de equilibrio fue enunciado por un ingeniero alrededor de 1905. Pocos años después, Knoeppel lo dibujó con mayor precisión, incorporando la división entre variables directos y variables indirectos, y separando, obviamente, los insumos fijos.

¹ Furlan S. y Provenzali P.: “Contabilidad de Costos e Informaciones Extracontables”, 2da. edición. Ediciones Deusto, 1977.

Además existen referencias que hacia 1830 en un estudio de costos para una fábrica de alfileres se fijaban las condiciones mediante las cuales se podían dividir los costos por su grado de variabilidad.

¿Hace falta más para demostrar la incorrección sostenida por los partidarios del costeo variable con respecto a que la clasificación entre variables y fijos es muy anterior al año 1934/5, año en el cual apareció la metodología que sostienen? ¿El lapso entre 1800 y 1934/5 les parece escaso?

¿Es suficiente demostración con respecto a la validez del absurdo de este cuarto acto?

En conclusión, es falsa la afirmación de los sostenedores del costeo variable en cuanto afirman que esta metodología es la única viable para realizar el Análisis Marginal y consecuentemente utilizar el Punto de Equilibrio.

Contrariamente, es correcta la afirmación de los sostenedores del costeo completo en cuanto afirman que el Análisis Marginal y consecuentemente el Punto de Equilibrio le corresponde a esa metodología, en tanto lo sostenido por los “variabilistas” es una absurda maniobra pretendiendo apropiarse de una herramienta de gestión ajena.

Como lo dice ^(2[2]) “Una de las premisas erróneas que resulta fundamental desvirtuar consiste en asociar “costos para la toma de decisiones” con “costeo directo” (primera designación del costeo variable). La indebida asociación proviene del hecho de que en los temas de este capítulo se opera con la “contribución marginal” que deriva de este sistema. Pero cabe expresar que la circunstancia de calcular la contribución marginal no significa, necesariamente, trabajar con costeo directo (variable). Muchas empresas la establecen y, sin embargo, trabajan desde siempre con costos completos”.

Y agrega más adelante (pág. 346): “Es interesante destacar que el gráfico que representa a un producto, a una línea, a una zona o a un canal sólo se puede construir si se opera con costos integrales (completos normalizados). El costeo directo (variable) no brinda esas facilidades que excluye computar los costos fijos en la determinación de los costos unitarios”.

Y certificando una vez más la total independencia entre costos completos utilizados para la toma de decisiones, en pág. 395, cuestionario, interrogante 1, pregunta ¿Cuáles son los objetivos de la clasificación por variabilidad en cuanto a la toma de decisiones?”.

Para terminar con estas afirmaciones citemos el reciente libro de Bottaro, Rodríguez Jáuregui y Yárdin^{3[3])} en cuyo desarrollo total referido al Análisis Marginal y su importancia en la Gestión Empresarial no se menciona ni un solo párrafo identificando esta herramienta de proyección con la metodología del costeo variable.

Aún más, certificando ésta afirmación, nótese –pág. 46 del libro citado, cuando se analiza las ventajas del análisis sectorial por sobre el tradicional, los costos, por ejemplo que entran en Comercialización están valuados al “costo completo” y no al “costeo variable”

² Vázquez, J.C.: “Tratado de Costos”, Aguilar, 1978.

³ Bottaro, O; Rodríguez J., H; Yárdin, A.: “El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa, Editorial La Ley, 2004.

Por eso, resulta inexplicable que uno de los coautores del mencionado libro en un trabajo^{4[4]} presentado en el XXIX Congreso de IAPUCO realizado en San Luis asignar todas las ventajas del Análisis Marginal a la aplicación del Costeo Variable, y en un original “plagio” de sí mismo transcribe el contenido del capítulo XI (sin citarlo) mencionando al costeo variable como el gran creador y por lo tanto sostenedor de esta herramienta de gestión.

Nos preguntamos: ¿Quién tendrá la razón, el coautor o el autor independiente?.

2.5. Quinto Acto. 3. LAS IDEAS CAMBIANTES DE LOS PARTIDARIOS DEL COSTEO VARIABLE

“Eppure si muove” (Galileo Galilei)

Para los que asistimos a los Congresos que anualmente realiza el IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos), el artículo de San Luis nos ha sorprendido en grado sumo

Durante muchos años se ha sostenido que “los costos variables son los que componen el costo de un producto, mientras que los costos fijos no son atribuibles al producto sino al período, y por lo tanto deben ir directamente al cuadro de resultados”. Sin embargo (5) en el XXVIII Congreso realizado en Tandil se presentó un artículo sosteniendo que “los productos no tienen costo, sino que los costos son de las decisiones” .”Por este motivo, cualquier valor asignado como costo del producto es erróneo”.

“El concepto de costos refiere a situaciones (decisiones) y no a cosas, y la concepción que supone que los bienes o servicios tienen costos es la fuente de las principales disputas teóricas de la disciplina”

En pos de hacer notar sus cambios de argumentación, podemos citar otros:

En el artículo que presentara al Congreso del IAPUCO de San Luis^{6]}, afirma , pág. 262 “es muy fácil distinguir en la práctica los costos variables de los costos fijos, parece ser la regla en la actividad cotidiana de las empresas”.

¿Que se decía años ha?

En otro trabajo (7),pág.574 “De inmediato se advierte que existe un gran número de elementos cuya tipificación como costo fijo o variable no resulta clara de manera alguna.....”

(pag.575)(8)“Es corriente denominar a este tipo de costos semifijos o semivariabes. Ello, sin embargo, no contribuye a clarificar las ideas, sino solo a dotar de un nombre a un concepto confuso”.

“Un momento de reflexión demuestra que, en sentido estricto, no es legítimo hablar de costos fijos o variables de un modo absoluto”.

“En síntesis, en vez de hablar de costos fijos y variables habría que sostener que existe una gran gama de relaciones entre la variación de los costos y la variación del volumen de producción, desde los costos que varían cuando la producción aumenta o disminuye en solo una unidad , hasta aquellos costos cuya variación se verifica cuando la empresa debe acceder a volúmenes de producción tales que se hace necesaria una reforma de magnitud en su estructura física, técnica o administrativa”.^{5 6}

¿Con cual concepto nos quedamos?, ¿con el actual que relativiza las dificultades de la división entre variables y fijos o con el que notando las dificultades las expone con bastante claridad y exactitud?⁷ que el autor tiene la respuesta cuando, , también concluye que “Sin desconocer las dificultades prácticas involucradas en todo intento de distinción concreta entre costos variables y estructurales (¡sic!) creemos que el análisis que hemos desarrollado contribuye, en alguna medida, a cubrir la necesidad de una categorización teórica exenta de ambigüedades, para un empleo útil del fecundo concepto de punto de equilibrio”.

¡Cuánta auto –generosidad –para justificar una teoría y, como veremos en la segunda parte, pretender utilizarla como la única válida para la metodología del punto de equilibrio!.

¿Porqué no aceptar claramente la posición de la escuela alemana que en las expresiones de E.Schneider⁸ afirma “Todos los problemas de planificación relativos a un período, cualquiera sea su clase, pueden ser tratados, siempre que se refieran a los costos, empleando el concepto de costos totales y costos diferenciales .En ningún caso es necesario recurrir al problemático concepto de los costos fijos”?.

Para agregar a continuación “ Nuestro examen nos ha hecho llegar a la conclusión de que el concepto de costos fijos no solamente es extremadamente problemático, sino que además es no necesario ni para la planificación ni para el control de la misma.”

Por consiguiente, creemos llegado el momento de revisar concienzudamente el concepto vigente sobre el valor y la importancia de la división de los costos fijos y variables y desplazar de su posición inmerecidamente privilegiada en la doctrina actual, que otorga una importancia central a la mencionada división de los costos”.

Y adviértase, que estas afirmaciones se corresponden, según su publicación en Editorial Sagitario, a 1968, cuando todavía no habían aparecido en el horizonte las nuevas observaciones y conclusiones referidas a las “diferentes causales de los costos” que invalidan todas las conclusiones basadas en el volumen que autoriza la clasificación en variables y fijos

Y decimos” bastante” y no completa exactitud dado que aún con un buen análisis no alcanza distinguir las diferencias entre “variables no proporcionales (función de cambios continuos) de los mixtos (mal mencionados como semifijos) que originan una relación funcional discontinua (de allí los “saltitos”).

⁵ A.Yardin, Nuevos fundamentos de la eficiencia del costeo variable, XXIX C, S.Luis

⁶ A.Yardin, punto de equilibrio, en Giménez y Asoc. .Macchi, 1999

⁷ A Yardin, XXIX congreso San Luis, ibídem (pag.57)

⁸ Schneider A.Economía de Empresas, Sagitario, 1968

Advirtamos aquí que al simplificar hasta el extremo la “facilidad” para determinar la condición de fijo de un costo, el autor abandona la compañía de dos autores ⁹, que también **se manifiestan como defensores del costeo variable**, pero, afirman que “en realidad ningún concepto de gasto fijo es de modo absoluto”, con lo cual coinciden con varios otros autores de valiosa calidad expositiva.

Finalmente, en su nuevo rumbo, se admite, sin citar el origen, de que el punto de equilibrio puede aceptarse como una “franja”, tema nunca aceptado anteriormente.

Pero para aceptar esta idea de la franja vuelve a abrir las puertas a la improvisación y de los acertijos afirmando, “que aún en el improbable caso de que existieran tales dificultades y, que, además, fuera impracticable la aplicación de los procedimientos estadísticos mencionados,

siempre existe la posibilidad de adoptar distintas hipótesis”.....obtendríamos más de un punto...de equilibrio....algo así como una franja.”

De esta forma, trata de tapar todos los agujeros que la realidad demuestra como existentes, la imposibilidad de afirmarse en posiciones absolutas, en desconocer que como toda ciencia de lo social y humano, no existe la posibilidad de dictar leyes sino meras aproximaciones, y que la mejor de las afirmaciones ya que estamos recordando a Sócrates es decir “sólo se que no se nada”.

Parece difícil atacar a quien afirma que todos los que no pensamos como él somos mercachifles o disparatados, pero la verdad es que quien lo afirma debe aprender aquella afirmación válida para todas la teorías (hasta la relatividad de Einstein lo es), que sostiene “no se puede tapar el cielo con un arnero”

Arnero, en español antiguo, significa COLADOR.

¡Y qué colador usa nuestro distinguido amigo para tratar de tapar todos los agujeros de sus dichos!

2.5.-Sexto acto.-Ignorancia de las nuevas estructuras de los costos

“Los cambios, cuando son reales, no pueden ser ignorados” (anónimo)

Pero, aún nos restan algunos argumentos utilizables para referirnos al costeo variable que pasamos a exponer.

Siendo los costos partícipes de la ciencias económica y formando parte esta última de las denominadas “ciencias fácticas” corresponde aplicables para su investigación la metodología que se ajusta a este grupo, es decir, la investigación que analiza los hechos reales o sea empírica para inducir las reglas (nunca leyes) que permiten establecer los supuestos generales que, por supuesto, aceptan las excepciones.

Además, cómo la realización de las actividades económicas han ido variando con el tiempo y muy particularmente las que se refieren a las áreas productivas, ese análisis empírico debe ir ajustándose a los cambios, es decir, es un empirismo-histórico.

⁹ Furlan y Provenzali, *ibidem* (pág. 340),

Qué ha pasado desde el momento en que las actividades económicas comenzaron a desarrollarse como en la actualidad a partir de la revolución industrial hasta la actualidad?.

Partiendo del trabajo artesanal en el cual los costos estaban constituidos por los materiales directos y la mano de obra , pasando luego por las primeras fabricaciones de los telares mecánicos que comenzaron por incorporar factores indirectos, para luego agregar la electro mecánica y en la actualidad la robótica y la automatización, conjuntamente el cambio del uso de la mano de obra de la época del fordismo hasta el toyotismo, cómo ha ido variando la estructura de los costos?.

Hasta un momento dado del siglo XX, los costos estaban constituidos por material directo, mano de obra directa y la denominada genéricamente carga fabril, en ese orden participativo –material directo 70% o más, del 100% total.

Siendo el material directo –por lo menos en su función física- totalmente variable y por lo tanto proporcional, se optó, lógicamente, por dar una primerísima importancia a la clasificación de los factores en fijos y variables y sobre esa dicotomía construir los costos y, fundamentalmente, la proyección de los mismos.

Con esa estructura, era fácil concluir que la única causal de costos era el volumen.

Pero con la realidad actual que nos informa¹⁰ que los factores indirectos constituyen alrededor del 60 al 65% de los costos, que la mano de obra desapareció como factor independiente y debe incluirse entre los primeros y que, por lo tanto, el material directo constituye entre el 35 y el 40% de los costos totales, ¿es razonable darle prioridad a la mencionada clasificación?

Seguramente no .Y de ahí el nacimiento quizás con opiniones anticipadas pero incompletas, de la metodología de Costos ABC, que enfatiza en la imputación de los costos sobre las Actividades (mediante las cuales se ejecutan los Procesos) dado que los insumos indirectos que hacen a los costos de esas actividades pueden tener (y seguramente tienen) una relación con cada producto no relacionado con el volumen.

Y si la tendencia apunta hacia la multiplicidad de productos en maquinarias dúctiles o lábiles para ello, esta estructura de costos será la del futuro previsible.

2.6- Séptimo acto.-Costos variables vs. Costos completos normalizados

“Momento de decisión, optamos o seguimos el debate”,..... sigamos.....

Según el autor del artículo del Congreso de San Luis que hemos introducido en nuestros análisis, en tanto el costo completo normalizado absorbe los costos fijos, el costeo variable los cubre.

Distinción que, lejos de ser sólo semántica, es considerada como esencial según el autor.

¹⁰ Horngren y Foster ,Contabilidad de Costos, Pearson, 1999

Parecería que al hacer esta distinción omite decir que parte de los costos fijos-los mal denominados directos- también son “absorbidos” y no solo “cubiertos”, con lo cual demuestra que la distancia entre ambas metodologías se ha acertado bastante.

Y en este apartado de la distinción entre variables y normalizados, vuelve insistir en un error de concepto que sorprende, dado que en algunos escritos parece distinguir con claridad los dos grupos de costos fijos, los de estructura y los operacionales, en tanto vuelve a afirmar “para el modelo del costeo variable los costos fijos son insensibles al nivel de actividad por lo que no acepta el concepto de “absorción” de los costos fijos”.

Lo que como sabemos es incorrecto dado la diferencia fundamental existente entre los costos fijos de la estructura o del “tamaño” y los operacionales o del “uso de ese tamaño.

Y como se afirma en ese error, insiste, “sostenemos que el costeo variable hace un tratamiento de los costos fijos más adecuado y prudente que el costo completo normalizado”.

Respondamos con lo que sostiene un autor ¹¹ al respecto: “si se emplea la tasa normal de costos, el costeo por absorción(normalizado) supera o iguala las ventajas del costeo variable,

- 1) proporciona un costo proporcional de los artículos vendidos .
- 2) elimina el nivel de producción del período anterior como factor determinante del resultado del período actual.
- 3) proporciona una base para la aceptación de pedidos .

La diferencia única y más aceptable es que cuando se utiliza una tasa normal de absorción, el importe del costeo completo normalizado incluye una cantidad razonable (normal) de costos fijos”.

Recordemos aquí que ya lo hemos hecho notar en varias oportunidades es tan cierta esta clasificación de los costos fijos en estructurales y operacionales que podemos sostener como totalmente incorrectas las críticas efectuadas al costos por absorción tradicional, en tanto al afirmar que cuando la producción disminuía los costos unitarios aumentaban desmesuradamente, ya que. como lo demuestran ejemplos por centenares, cuando eso sucede el empresario reduce los fijos operacionales al nivel de producción real.

Ejemplos, las fábricas de automóviles, suspenden al personal, reducen las horas y los días de trabajo, con lo cual ajustan los costos fijos operacionales transformándolos en proporcionales o cuasi proporcionales a los nuevos volúmenes.

Suponer otro comportamiento parte de una afirmación imposible de aceptar, la de que todos los empresarios carecen del sentido común mínimo que debe aceptarse posee cualquier persona normalmente razonable.

¹¹ Specthrie W, Contabilidad básica de costos, CECSA, 1968

CONCLUSIONES

A través de este desarrollo, creemos haber analizado correctamente los siguientes aspectos referidos al costeo variable,

- a) un débil modelo inicial referido a dividir los insumos en dos grupos, de Hacer y de Estar.
- b) como esa división supone que el “agua se puede cortar”, planteamos las dificultades de imputación generadas por el modelo elegido.
- c) las correcciones efectuadas desde el mismo costeo variable , incorporando los mal denominados costos fijos directos, señalando las dificultades que han de encontrarse ante la multiplicidad productiva de las máquinas y la flexibilidad de la mano de obra.No obstante reconociendo una “mejora” con respecto al modelo inicial.
- 4) el “equivoco” de sostener que el análisis marginal es patrimonio del costeo variable.
- 5) el desconocimiento de las actuales estructuras de costos con la aparición de nuevas causales de los costos, distintas al tradicional volumen.

Finalmente, las ventajas del costo completo normalizado sobre el costeo variable, lo que no significa dejar de lado el empleo de esta metodología cuando las circunstancias así lo aconsejan.

En definitiva, aceptemos que la teoría y la praxis de los costos constituyen un “meccano “para armar, casi, como dice una pieza musical, en un” mutuo perpetuo”, ya que los cambios en el funcionamiento de las actividades económicas parece que también lo son.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Vázquez J.C. ,Tratado de Costos, Aguilar, 1978
 - 2.- Furlan y Provenzali, Contabilidad de Costos e Informaciones extra- contables, Deusto , 1968
 - 3.-Horngren y Foster, Contabilidad de Costos, Pearson, 1999
 - 4 .-Schneider R, Economía de Empresas, Sagitario, 1968
 - 5.-Yardin A, El punto de equilibrio, en Gimenez y asoci., Macchi, 1999
 - 6.- Yardin A, “Nuevos fundamentos de la eficiencia del costeo variable”, XXIX Congreso lapuco, San Luis
 - 7.- Yardin A, y Damonte, Hacia una teoría heterodoxa del costo, XXVII Congreso, lapuco, Tandil
 - 8.- Bottaro, Jaúregui, Yardin, El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa, La Ley, 2005
-