

**XXXVI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**DESVÍOS EN COSTOS FIJOS. UNA
COMPENSACIÓN FALAZ Y PERNICIOSA**

Amaro Yardin (Socio activo)

Christian Kuster (Socio AURCO)

Formosa, Octubre de 2014

ÍNDICE

	Página
Resumen	2
1. Objetivo	3
2. Los conceptos de desvíos en el modelo de Costeo Completo	3
3. Propuesta de ejemplos clarificadores	4
4. El desvío que importa a la gestión	9
5. La correcta interpretación de la realidad económica	9
6. Una incongruencia en el modelo de Costeo Completo	11
7. El método correcto para controlar los desvíos de los costos fijos	19
8. Conclusión	22
Bibliografía	24

DESVÍOS EN COSTOS FIJOS. UNA COMPENSACIÓN FALAZ Y PERNICIOSA

Resumen.

Este aporte pretende demostrar que el concepto de desvío en los costos fijos en el modelo de Costeo Completo es poco útil para la gestión empresarial, por apoyarse en la existencia del **costo fijo unitario**, francamente inconveniente para la adopción de decisiones gerenciales.

El concepto de desvíos propuesto por dicho modelo, se apoya en la idea de vinculación de los costos fijos con el nivel de actividad que, aunque útil para las informaciones destinadas a terceros, resulta fuertemente distorsionador de la realidad económica y, por consiguiente, engañoso como elemento de juicio para apoyar decisiones internas.

El trabajo concluye con la propuesta de adoptar, para analizar los desvíos, un razonamiento similar al aplicado en la consideración del **costo de oportunidad**, recomendando la adopción del concepto de desvíos de costos fijos propuesta por el modelo de Costeo Variable.

1. Objetivo.

El presente trabajo busca fundamentar un nuevo concepto de desvío en los costos fijos, abandonando la figura del **costo fijo unitario**, sobre la que se basa la tradicional definición de desvíos dentro de la lógica del modelo de Costeo Completo.

2. Los conceptos de desvío en el modelo de Costeo Completo.

Como es bien sabido, el Costeo Completo considera útil la figura del **costo fijo unitario**, la cual surge de la comparación de la magnitud de los costos fijos con el nivel de actividad.

De allí que este modelo de costeo, recomiende el empleo de tres tipos de desvíos, dos de los cuales se apoyan, como hemos señalado, en el costo fijo unitario. En lo que refiere a la bibliografía especializada podemos encontrar que los autores se dividen entre los que se refieren al conocido como “Método de las tres variaciones” y los que se inclinan por manejar solo dos de ellas, excluyendo expresamente la que pretende medir en términos monetarios la eficiencia en el uso de los factores fijos o estructurales. (Hansen y Mowen, 1996: 420, Baker et al.1997:336, Horngren et al, 2007:225 y 233).

Previamente a incursionar en la discusión de los desvíos, es necesario clarificar el concepto de **capacidad normal**.

La capacidad de producción puede ser entendida como la máxima teórica que podría alcanzar una organización, en el supuesto de operar con absoluta eficiencia. Éste es un concepto de dudosa utilidad práctica, toda vez que puede considerarse inalcanzable. Por consiguiente, frecuentemente es empleada la llamada “capacidad práctica”, que se obtiene deduciendo de la capacidad máxima teórica las ineficiencias consideradas aceptables. Una denominación frecuentemente usada para aludir a la capacidad práctica es “capacidad normal”. (IAS 2,2011. Horngren et al, 2007: 295).

Podemos denominar, en consecuencia, “actividad normal” al nivel de actividad que emplea por completo la capacidad normal,

La medición de la capacidad ociosa no es otra cosa que la diferencia entre la actividad real de un período y la actividad normal.

Existe una gran discrepancia en la doctrina acerca de la mejor manera de cuantificar la actividad normal. Sin embargo, creemos que el concepto más útil para el empresario consiste en considerar como tal a la que define la política empresarial. De nada sirve sostener que la actividad normal de una empresa es la producción que se puede alcanzar trabajando tres turnos laborales diarios, si el empresario ha concebido su actividad para trabajar sólo uno. (Jiménez y Villaluenga, 2011. Rivera y Vásquez, 2010. Fernández, 2014. Strojekofilus, 2014)

En efecto, si un empresario decide que su organización trabaje un turno laboral diario, su actividad normal será todo lo que pueda producir razonablemente en ese lapso. De ninguna utilidad sería ubicar la actividad normal en la magnitud de la producción que podría alcanzarse si se trabajara tres turnos diarios, desde el momento en que, dado que no es intención del empresario trabajar esos tres turnos, la información gerencial estaría mostrando permanentemente un alto nivel de capacidad ociosa, que no es tal en el ámbito de la política de la empresa. ¹

En resumen, podemos aceptar que el concepto de capacidad normal está íntimamente relacionado con el proyecto empresarial.

¹ Esta idea ha sido expuesta por el profesor Oscar Bottaro en una conferencia ofrecida hace muchos años, que nosotros compartimos enteramente desde el primer momento.

Analicemos las clases de desvíos propuestas por el Costeo Completo.

Desvío en el presupuesto.

Esta clase de desvío está originada en la simple comparación de la magnitud total de los costos predeterminados con la de los costos reales o históricos.

Desvío en el uso de la capacidad.

Este desvío reconoce su causa en un menor uso de la capacidad de producción, respecto del uso previsto.

Desvío en la eficiencia.

Por último, este tipo de desvío viene dado por un uso deficiente de la capacidad productiva por un mal desempeño de los factores de producción.

3. Propuesta de ejemplos clarificadores.

Bajo el supuesto de que no hayan habido desvíos en el precio de venta ni el costo variable, o sea, la contribución marginal unitaria prevista es igual a la real, adoptemos las hipótesis siguientes con el propósito de ejemplificar la existencia de los tres tipos de desvío señalados.

CUADRO 1

CONCEPTO	PREVISTO	REAL
Nivel de actividad (unidades)	50.000	54.000
Costos fijos	\$ 120.000	\$ 132.324
Horas de trabajo	5.000	3.960
Contribución marginal unitaria	40	40

De donde surgen los coeficientes siguientes:

CUADRO 2

Costo fijo previsto por unidad	$\frac{120.000}{50.000} = 2,400$
Costo fijo real por unidad	$\frac{132.324}{54.000} = 2,450$
Costo fijo previsto por hora	$\frac{120.000}{5.000} = 24,000$
Costo fijo real por hora	$\frac{132.324}{3.960} = 33,415$
Horas previstas por unidad	$\frac{5.000}{50.000} = 0,100$
Horas reales por unidad	$\frac{3.960}{54.000} = 0,073$

Desvío en el presupuesto.

Este desvío muestra la diferencia entre la magnitud de los costos fijos previstos y los realmente experimentados, sin acudir a ninguna vinculación de ellos con el nivel de actividad.

CUADRO 3

Costos fijos reales	\$ 132.324	
Costos fijos predeterminados	\$ 120.000	
Desvío desfavorable	\$ 12.324	DESFAV

Desvío en el uso de la capacidad.

Esta clase de desvío busca medir la pérdida originada por no haber trabajado todas las horas previstas. Se entiende que se ha usado toda la capacidad disponible.

Tomando los datos del ejemplo, tenemos:

CUADRO 4

Cantidad de horas previstas	5.000	
Cantidad de horas reales	3.960	
Desvío en horas	1.040	DESFAV
Costo fijo por hora previsto	24	
Desvío en unidades monetarias	24.960	DESFAV

Lo que significa que la empresa ha perdido \$ 24.960 por no haber usado totalmente la capacidad disponible.

Desvío en la eficiencia.

El desvío en la eficiencia procura medir la pérdida sufrida como consecuencia de que el tiempo trabajado ha sido mayor que el previsto para producir las unidades realmente producidas. Si el tiempo realmente trabajado ha sido menor (como resulta en el caso de este ejemplo) este desvío resultará favorable.

CUADRO 5

Cantidad de horas reales		3.960	
Cantidad de horas prevista para actividad real	54.000 * 0,10	5.400	
Desvío en horas		-1.440	FAV
Costo fijo previsto por hora		24	
Desvío en unidades monetarias		-34.560	FAV

Nuestra experiencia personal nos permite afirmar que estos dos últimos tipos de desvíos (en el uso de la capacidad y en la eficiencia), no tienen ninguna utilidad para la toma de decisiones gerenciales y, de hecho, no son usados en la gestión empresarial.

Las informaciones de gestión no necesariamente requieren medir todos los acontecimientos en unidades monetarias. En la práctica, se emplean simplemente mediciones en términos físicos² que son suficientes para adoptar medidas correctivas cuando se sufren desvíos desfavorables.

La persistencia en presentar todas las informaciones en términos monetarios es un resabio de la Contabilidad Patrimonial, o destinada a informaciones externas, que en nada ayuda a la adopción de decisiones gerenciales.

Suponiendo que haya sido vendida la totalidad de las unidades producidas, el Estado de Resultados de la empresa del ejemplo adoptaría, según el modelo de Costeo Completo, el siguiente diseño:

² La expresión "físicos" incluye elementos no estrictamente tales, como horas-hombre u horas máquina.

CUADRO 6

Contribución marginal total	54.000 * 40,00	2.160.000
Costos fijos absorbidos	54.000 * 2,40	129.600
Beneficio operativo		2.030.400
<u>Costo de inactividad</u>		
Presupuesto	12.324	
Uso de capacidad	24.960	
Eficiencia	-34.560	2.724
Beneficio neto		2.027.676

Si al mismo ejemplo lo planteamos consolidando en un mismo desvío las causales “*uso de la capacidad*” y “*eficiencia operativa*”, es decir, las dos que se apoyan en el concepto de costo fijo unitario, tendríamos el desarrollo siguiente.

Determinación de los costos fijos unitarios:

CUADRO 7

Costo fijo previsto por unidad	$\frac{120.000}{50.000} = 2,400$
Costo fijo real por unidad	$\frac{132.324}{54.000} = 2,450$

Cálculo del desvío consolidado *uso de la capacidad* más *eficiencia operativa*:

CUADRO 8

Cantidad de unidades previstas	50.000	
Cantidad de unidades reales	54.000	
Desvío en capac. y/o eficiencia en unidades físicas	4.000	FAV
Costo fijo unitario previsto	2,40	
Desvío en capac. y/o eficiencia en unidades monetarias	9.600	FAV

Estado de Resultados:

CUADRO 9

Contribución marginal total	40,00 * 54.000	2.160.000
Costos fijos absorbidos	2,40 * 54.000	129.600
Beneficio operativo		2.030.400
<u>Costo de inactividad</u>		
Presupuesto	12.324	
Uso de capacidad y/ eficiencia	<u>9.600</u>	2.724
Beneficio neto		2.027.676

Es decir, la actividad de la empresa en el período haría sufrido un desvío total desfavorable de \$ 2.724.

Creemos que esta representación de la realidad, por realizar una compensación de dos magnitudes de signo diferente, pero de causas sensiblemente distintas. La primera de carácter desfavorable, originada por un exceso de costos fijos reales (desvío en el presupuesto) y la segunda en un buen desempeño de los factores productivos (desvíos en el uso de la capacidad y en la eficiencia operativa).

Esta compensación ofrece una interpretación que confunde severamente los orígenes de las mismas, pudiendo dar lugar a la adopción de decisiones gerenciales desacertadas.

Las compensaciones de partidas en cualquier información económica deben formularse exclusivamente cuando provienen de orígenes similares. Soslayar el análisis de las causas de cada clase de desvíos, puede llevar a la gerencia a restar la importancia de cada una de ellas consideradas separadamente.

En el ejemplo que estamos analizando, el desvío desfavorable en el presupuesto viene generado por la simple circunstancia de que se ha soportado una magnitud de costos fijos superior a la que había sido presupuestada.

Los desvíos restantes (en el uso de la capacidad y en la eficiencia productiva) reconocen su origen en la comparación de la magnitud de los costos fijos con el nivel de actividad. Reiteramos que dicha comparación da lugar a la aparición del concepto **costo fijo unitario**, al que consideramos una información sin valor para la toma de decisiones o, como lo sostiene el profesor de la Universidad de Sao Paulo, Eliseu Martins, es una información **que más que ayudar, confunde**.

En realidad, la empresa ha sufrido un quebranto como consecuencia del desvío desfavorable en el presupuesto, el cual no puede, de ninguna manera, ser compensado con un desvío favorable en el uso de la capacidad ni en el grado de eficiencia. Entender lo contrario sería asumir que la magnitud de los costos fijos se relaciona de alguna manera con el nivel de actividad o la eficiencia en el uso de los factores estructurales, un concepto decididamente equivocado. El resultado final es engañoso y puede conducir a minimizar la importancia de soportar costos fijos no justificables.

En efecto, el hecho de detectar que el desvío desfavorable total es de solo \$ 2.724, puede crear una engañosa sensación de tranquilidad al pensar que el importante desvío de \$ 12.324 en el presupuesto, ha sido felizmente compensado con desvíos favorables en el uso de la capacidad y en la eficiencia. No se percibirá que el desvío de \$ 12.324 en el presupuesto debe ser severamente controlado y corregido, más allá de que la empresa se

haya desempeñado eficientemente en la ejecución de sus actividades, por la sencilla razón de que ellos no tienen entre sí ninguna relación de causalidad.

4. El desvío que importa a la gestión.

Los desvíos en el uso de la capacidad y en la eficiencia pueden conducir a interpretaciones alejadas de la realidad económica, por la sencilla razón de que se basan en la vinculación de dos hechos que no están unidos por una relación de causalidad, tales como el devengamiento de los costos fijos (cuya causa es el mero transcurso del tiempo) y el nivel de actividad (cuya causa de devengamiento es la actividad efectivamente realizada). Esta relación da nacimiento al concepto de **costo fijo unitario**, que es decididamente ajeno al modelo de Costeo Variable.

El único desvío que interesa a la gestión es el desvío en el presupuesto, desde el momento en que la realidad demuestra que el costo fijo real ha sido mayor que el previsto. O sea, que no se reconoce ninguna vinculación entre magnitudes que no están ligadas por una relación causal, como lo son el costo fijo y el nivel de actividad.

5. La correcta interpretación de la realidad económica.

La engañosa información provista por el modelo de Costeo Completo reside, reiteramos, en la aceptación de que el **costo fijo unitario** es una entidad realmente existente en la Economía. Como sabemos, el modelo de Costeo Variable no comparte esta percepción, negando su existencia, por no estar generado en una relación de causalidad.

El Costeo Completo concibe la medición del costo de inactividad (o costo de la capacidad ociosa) como la cantidad de **cuotas de costo fijo unitario no absorbidas**.

La medición de la capacidad ociosa que propone el modelo de Costeo Variable parte de una concepción diferente del fenómeno.

Su visión consiste en considerar que resulta más útil al empresario conocer la verdadera razón por la cuál el resultado de un período resultó menor al resultado esperado. Frente a esa necesidad de información, el Costeo Variable propone que la razón del costo de inactividad es la **menor cantidad de contribuciones marginales unitarias alcanzadas**, respecto de las previstas, en la medida en que hay menor cantidad de unidades producidas.

Apoyándonos en los datos del mismo ejemplo, desarrollemos la propuesta, acudiendo a los mismos datos contenidos en el ejemplo que venimos empleando.

Comencemos por recordar la fórmula que el modelo de Costeo Variable propone para la programación de resultados:

$$R_p = Q * cm - CF$$

Donde: Rp: Resultado programado.
 Qp: Cantidad de unidades.
 Cm: Contribución marginal unitaria.
 CFp: Costos fijos.

Incorporando a la fórmula los valores del ejemplo:

CUADRO 10

$$R_p = 50.000 * 40 - 120.000 = 1.880.000$$

Lo que significa que se espera ganar \$ 1.880.000 con la producción de 50.000 unidades. Según los datos del ejemplo, la realidad se ha manifestado así:

CUADRO 11

Unidades realmente producidas	54.000
Costos fijos reales	132.324

La fórmula del resultado real es igual a la del resultado programado, pero esta vez con los datos de la realidad. Aplicando los valores reales (Cambiando el símbolo Rp (resultado programado) por Rr (resultado real):

CUADRO 12

$$R_r = 54.000 * 40 - 132.324 = 2.027.676$$

El modelo de Costeo Variable admite el desvío en el presupuesto con la misma lógica que el modelo de Costeo Completo, toda vez que en este caso no se recurre a ninguna comparación de los costos fijos con el nivel de actividad, sino que se analizan los costos fijos reales y los costos fijos previstos, solo en sus magnitudes totales.

Por consiguiente, el desvío en el presupuesto resulta ser:

CUADRO 13

Costo fijo previsto	120.000	
Costo fijo real	132.324	
Desvío en el presupuesto	12.324	DESFAV

Y el costo de inactividad, representado, como hemos señalado más arriba, por la cantidad de contribuciones marginales unitarias no generadas. En este ejemplo, ha sido generada una mayor cantidad de contribuciones marginales unitarias, por lo que habremos obtenido un beneficio por sobreactividad, en vez de un costo de inactividad.

Cuando el nivel de actividad normal ha sido bien determinado, una situación de "sobreactividad" es un acontecimiento muy infrecuente. Sin embargo puede generarse en situaciones excepcionales o no repetitivas (horas extras para atender pedidos especiales, por ejemplo). Y si se trata de situaciones excepcionales, no se justifica cambiar el nivel de actividad normal.

CUADRO 14

Cantidad de cm previstas	50.000
Cantidad de cm generadas	-54.000
Cantidad de cm generadas en exceso	-4.000
Contribución marginal unitaria	40
Beneficio por sobreactividad	-160.000

El Costeo Variable propone diseño siguiente, en el cual puede detectarse con facilidad el costo por inactividad (en este caso: beneficio por sobre actividad), convenientemente separado del desvío en el presupuesto.

CUADRO 15

Contribución marginal total prevista	50.000 * 40	2.000.000
Resultado por sobreactividad		160.000
Resultado real (sin desvío en presupuesto)		2.160.000
Costos fijos previstos		-120.000
Desvío en el presupuesto		-12.324
Resultado real		2.027.676

6. Una incongruencia del modelo de Costeo Completo.

Para analizar el caso, prescindiremos del desvío en el presupuesto, dado que, en lo concerniente a éste, no existen divergencias entre los modelos de Costeo Completo y Costeo Variable.

Adoptemos un ejemplo en el que se haya producido en una cantidad inferior a la prevista. Sean los siguientes los datos:

CUADRO 16

CONCEPTO	PREVISTO	REAL
Nivel de actividad (unidades)	20.000	18.000
Costos fijos	\$ 90.000	\$ 98.850
Horas de trabajo	2.000	1.750
Contribución marginal unitaria	40	40

En este caso, los distintos coeficientes habrían tenido los siguientes valores:

CUADRO 17

Costo fijo previsto por unidad	$\frac{90.000}{20.000} = 4,500$
Costo fijo real por unidad	$\frac{98.850}{18.000} = 5,492$
Costo fijo previsto por hora	$\frac{90.000}{2.000} = 45,000$
Costo fijo real por hora	$\frac{98.850}{1.750} = 56,486$
Horas previstas por unidad	$\frac{2.000}{20.000} = 0,100$
Horas reales por unidad	$\frac{1.750}{18.000} = 0,097$

Los cuales permiten calcular los desvíos según la propuesta del Costeo Completo:

Desvío en el presupuesto.

CUADRO 18

Costos fijos reales	\$ 98.850	
Costos fijos predeterminados	\$ 90.000	
Desvío desfavorable	\$ 8.850	DESFAV

Desvío en uso de la capacidad.

CUADRO 19

Cantidad de horas prevista	2.000	
Cantidad de horas reales	1.750	
Desvío en horas	250	DESFAV
Costo fijo por hora previsto	45	
Desvío en unidades monetarias	11.250	DESFAV

Desvío en la eficiencia.

CUADRO 20

Cantidad de horas reales		1.750	
Cantidad de horas prevista para actividad real	18.000 * 0,10	1.800	
Desvío en horas		-50	FAV
Costo fijo previsto por hora		45	
Desvío en unidades monetarias		-2.250	FAV

En razón de que, en lo concerniente al desvío en el presupuesto, no hay divergencia entre ambos modelos, prescindiremos de él en el Estado de Resultados real que adoptaría el Costeo Completo.

CUADRO 21

Contribución marginal total	18.000 * 40	720.000
Costos fijos absorbidos	18.000 * 4,50	-81.000
Beneficio operativo		639.000
<u>Costo de inactividad</u>		
Uso de capacidad	-11.250	
Eficiencia	2.250	-9.000
Beneficio neto		630.000

Y comparemos con el resultado que habría tenido lugar si se hubiera alcanzado el nivel de actividad previsto.

CUADRO 22

Contribución marginal total	20.000 * 40	800.000
Costos fijos absorbidos	20.000 * 4,50	-90.000
Beneficio operativo		710.000
<u>Costo de inactividad</u>		
Uso de capacidad	0	
Eficiencia	0	0
Beneficio neto		710.000

Comparando ambos cuadros, detectamos que el resultado difiere en \$ 80.000, como surge del cuadro siguiente:

CUADRO 23

Resultado real	630.000
Resultado previsto	710.000
Desvío favorable	-80.000

Pero el desvío total hallado en el CUADRO 21 es \$ 9.000.

¿Cómo podemos explicar que, si la totalidad de los desvíos es de \$ 9.000, si se hubiera logrado el nivel de actividad previsto el resultado habría aumentado en \$ 80.000 en vez de en \$ 9.000?

Es de toda evidencia que este modelo es inconsistente. ¿A qué se debe? En nuestra opinión a dos razones:

1. A que el concepto adoptado por el modelo de Costeo Completo es considerar que la empresa pierde solo **la cantidad de cuotas de costo fijo unitario no absorbida**.
2. A que el modelo de Costeo Completo asume que los costos fijos previstos a comparar con los reales están conformados por **los costos eficientes o previstos aplicados a la producción real obtenida**, cuando en realidad debería utilizar el **monto total de costos fijos previstos**, única magnitud monetaria relevante en la gestión.

Razón 1:

Sostenemos la opinión de que la pérdida que sufre realmente la empresa no es solo la **la cantidad de cuotas de costo fijo unitario no absorbida**, sino la que surge del Costeo Variable, que la percibe como **la cantidad de contribuciones marginales unitarias no alcanzadas..**

Creemos que en este tema se debe aplicar un razonamiento similar al del **costo de oportunidad**. En efecto, la menor actividad con respecto a la prevista, genera una menor cantidad de contribuciones marginales unitarias, lo que debe interpretarse como una oportunidad perdida.

Se advierte con facilidad que, si aplicamos el modelo de Costeo Variable, la diferencia entre el resultado obtenido realmente y el que se habría logrado si se hubiera cumplido el programa, es igual a la magnitud del desvío expuesto.

Verificamos esta afirmación:

CUADRO 24

Contribución marginal total prevista	20.000 * 40	800.000
Costos fijos (previstos = reales)		-90.000
Resultado previsto		710.000

CUADRO 25

Contribución marginal total prevista	20.000 * 40	800.000
Costos fijos (previstos = reales)		-90.000
Resultado sin desvíos		710.000
Desvíos (cm faltantes)	-2.000 * 40	-80.000
Resultado real		630.000

Hemos constatado que el desvío de \$ 80.000 expuesto en el CUADRO 22 es exactamente igual a la diferencia entre el resultado programado (\$ 710.000) y el resultado real (\$ 630.000).

Para finalizar, ofrecemos un ejemplo que, admitimos, fue preparado para demostrar una información posible que puede llegar casi al absurdo.

CUADRO 26

CONCEPTO	PREVISTO	REAL
Nivel de actividad (unidades)	20.000	18.000
Costos fijos	\$ 90.000	\$ 98.850
Horas de trabajo	2.000	1.600
Contribución marginal unitaria	40	40

Si se diera esta singular situación, la empresa experimentaría un desvío total favorable, a pesar de haber sufrido costos fijos mayores a los previstos, como lo muestran los cuadros que siguen.

CUADRO 27

Costo fijo previsto por unidad	$\frac{90.000}{20.000} = 4,500$
Costo fijo real por unidad	$\frac{98.850}{18.000} = 5,492$
Costo fijo previsto por hora	$\frac{90.000}{2.000} = 45,000$
Costo fijo real por hora	$\frac{98.850}{1.600} = 61,781$
Horas previstas por unidad	$\frac{2.000}{20.000} = 0,100$
Horas reales por unidad	$\frac{1.600}{18.000} = 0,089$

CUADRO 28

Costos fijos reales	\$ 98.850	
Costos fijos predeterminados	\$ 90.000	
Desvío desfavorable	\$ 8.850	DESFAV

CUADRO 29

Cantidad de horas prevista	2.000	
Cantidad de horas reales	1.600	
Desvío en horas	400	DESFAV
Costo fijo por hora previsto	45	
Desvío en unidades monetarias	18.000	DESFAV

CUADRO 30

Cantidad de horas reales		1.600	
Cantidad de horas prevista para actividad real	18.000 * 0,10	1.800	
Desvío en horas		-200	FAV
Costo fijo previsto por hora		45	
Desvío en unidades monetarias		-9.000	FAV

CUADRO 31

Contribución marginal total	18.000 * 40,00	720.000
Costos fijos absorbidos	18.000 * 4,50	81.000
Beneficio operativo		639.000
<u>Costo de inactividad</u>		
Presupuesto	-8.850	
Uso de capacidad	18.000	
Eficiencia	-9.000	150
Beneficio neto		639.150

No parece demasiado respetuoso de la realidad que los responsables de conducir una organización se manifiesten conformes porque un desvío negativo en el presupuesto ha logrado ser compensado por un buen desempeño de las actividades.

Ello minimiza la importancia del control de los costos fijos, debilitando la necesidad de rectificar su deficitario comportamiento.

Razón 2:

Mediante el método de las tres variaciones, el modelo de Costeo Completo pretende analizar el desvío entre los costos fijos reales y los previstos. Pero, al establecer estos últimos los concibe no como el monto total incurrido sino como los costos "Eficientes" previstos y **aplicados** a la producción real obtenida.

En efecto, si aplicamos estos conceptos al ejemplo con que venimos trabajando, podemos verificar lo siguiente:

CUADRO 32

Costos Fijos Reales:	98.850
Costos Fijos Previstos Aplicados:	81.000
Desvío:	17.850

Composición:		
Desvío en el presupuesto:	8.850	DESFAV
Desvío en el uso de la capacidad:	11.250	DESFAV
Desvío en la eficiencia:	-2.250	FAV
Desvío total:	17.850	

Como vemos, el Costeo Completo no compara los montos totales de los costos fijos \$ 90.000 y \$ 98.850, previsto y real respectivamente, sino que realiza la comparación entre \$ 98.850 y \$ 81.000 = 17.850 ¿Cuál es el origen de tal suma de dinero?:

CUADRO 33

$$\text{Costos fijos reales} = 98.850 = 5,492 \times 18.000 = \frac{98.850}{18.000} \times 18.000$$

$$\text{Costos fijos previstos aplicados} = 81.000 = 4,500 \times 18.000 = \frac{90.000}{20.000} \times 18.000$$

La base conceptual de dicha comparación está definida de esta forma:

Costos fijos reales = Costo fijo real por unidad x Nivel de actividad real

Costos fijos previstos aplicados = Costo fijo previsto por unidad x Nivel de actividad real

A su vez podemos descomponer estas ecuaciones:

$$\text{Costos fijos reales} = \frac{\text{Costos fijos reales}}{\text{Nivel de actividad real}} \times \text{Nivel de actividad real}$$

$$\text{Costos fijos previstos aplicados} = \frac{\text{Costos fijos previstos}}{\text{Nivel de actividad previsto}} \times \text{Nivel de actividad real}$$

Si el análisis se realiza desde el punto de vista de las horas de trabajo:

$$\text{Costos fijos reales} = \frac{\text{Costos fijos reales}}{\text{Cantidad de horas reales}} \times \text{Cantidad de horas reales}$$

$$\text{Costos fijos previstos aplicados} = \frac{\text{Costos fijos previstos}}{\text{Cantidad de horas previstas para la actividad real}} \times \text{Cantidad de horas previstas para la actividad real}$$

CUADRO 34

$\text{Costos fijos reales} = \frac{98.850}{1.750} \times 1750 = 98,850$
--

$\text{Costos fijos previstos} = \frac{90.000}{2.000} \times 1,800 = 81,000$ <p style="text-align: center; margin: 0;">aplicados</p>
--

Y como vemos, hay tres variables involucradas en cada ecuación, lo cual da origen a igual número de desvíos posibles.

Pero reiteramos que el Costeo Completo, para calcular desvíos ajenos *al desvío en el presupuesto*, compara el monto de los costos fijos con una curiosa cantidad de dinero que resulta de la aplicación del costo fijo unitario previsto a la cantidad realmente producida.

7. El método correcto para controlar los desvíos de los costos fijos.

Los desvíos en los costos fijos deben ser analizados exclusivamente en su magnitud total, acudiendo a la llamada ley de Pareto, o ley del 80-20.

Conviene formular una pequeña, pero no desdeñable, observación sobre la ley señalada.

La llamada "ley" de Pareto no es otra cosa que una generalización de observaciones empíricas.

Vilfredo Pareto observó que la gente en su sociedad se dividía naturalmente entre los "pocos de mucho" y los "muchos de poco", estableciendo así dos grupos de proporciones, que él denominó 80-20, de tal modo que el grupo minoritario, formado por un 20 % de población, ostentaba el 80 % de algo y el grupo mayoritario, formado por un 80 % de población, el 20 % de ese mismo algo.

En concreto, Pareto estudió la propiedad de la tierra en Italia y lo que descubrió fue que el 20% de los propietarios poseían el 80% de las tierras, mientras que el restante 20% de los terrenos pertenecía al 80% de la población restante.

Obviamente, estas cifras no pretenden ser exactas, sino muestran un fenómeno repetitivo cuyas proporciones son, en general, cercanas al 82-20, pero pueden variar según el fenómeno al cual se aplican.

Aplicando esta ley al caso que estamos estudiando, el 20% de la cantidad de ítems de costos fijos, contiene el 80% de los valores monetarios.

Supongamos que los costos fijos previstos de una organización adoptaran la forma siguiente.

CUADRO 35

CONCEPTOS		COSTOS FIJOS	
		PREV.	REALES
1	Sueldos personal obrero	49.000	54.678
2	Sueldos administrativos	22.500	23.511
3	Viáticos	2.200	2.221
4	Amortizaciones de inmuebles	2.900	3.098
5	Amortizaciones de equipos	1.800	1.983
6	Amortizaciones de instalaciones	300	332
7	Movilidad de gerentes	1.600	1.716
8	Publicidad	600	702
9	Impuestos	3.000	2.984
10	Honorarios de asesores	10.000	12.003
11	Gastos de representación	1.500	1.701
12	Alquiler de equipos	3.200	3.020
13	Gastos de limpieza	800	893
14	Servicio de cafetería	700	772
15	Mantenimiento preventivo	7.000	7.619
16	Energía eléctrica	1.200	1.325
17	Gas	2.300	3.536
18	Alquiler de inmuebles	4.500	4.980
19	Combustible	4.400	4.752
20	Gastos diversos	500	498
Totales		120.000	132.324

Para implementar un eficaz procedimiento de control, el primer paso consiste en ordenarlos en función del valor de cada ítem, de mayor a menor, resultando el siguiente cuadro.

CUADRO 36

CONCEPTOS		COSTOS FIJOS	
		PREV.	REALES
1	Sueldos personal obrero	49.000	54.678
2	Sueldos administrativos	22.500	23.511
3	Honorarios de asesores	10.000	12.003
4	Mantenimiento preventivo	7.000	7.619
5	Alquiler de inmuebles	4.500	4.980
6	Combustible	4.400	4.752
7	Alquiler de equipos	3.200	3.020
8	Impuestos	3.000	2.984
9	Amortizaciones de inmuebles	2.900	3.098
10	Gas	2.300	3.536
11	Viáticos	2.200	2.221
12	Amortizaciones de equipos	1.800	1.983
13	Movilidad de gerentes	1.600	1.716
14	Gastos de representación	1.500	1.701
15	Energía eléctrica	1.200	1.325
16	Gastos de limpieza	800	893
17	Servicio de cafetería	700	772
18	Publicidad	600	702
19	Gastos diversos	500	498
20	Amortizaciones de instalaciones	300	332
Totales		120.000	132.324

Posteriormente, se busca el ítem donde el porcentaje acumulado esté más cercano al 80% del total de los costos fijos y se elabora la tabla siguiente.

Finalmente, sobre esa base estamos en condiciones de diseñar un cuadro sumamente ilustrativo conteniendo información relevante que permite extraer valiosos elementos de juicio para adoptar medidas tendientes a la reducción de costos.

CUADRO 37

Nº	CONCEPTOS	PREVIS-TO	REAL	DES-VÍOS	% INDI-VIDUAL	%	SIGNO	% PARC	% ACUM
1	Sueldos personal obrero	49.000	54.678	5.678	11,59%	46,07%	DESFAV	40,83%	40,83%
2	Sueldos administrativos	22.500	23.511	1.011	4,49%	8,20%	DESFAV	18,75%	59,58%
3	Honorarios de asesores	10.000	12.003	2.003	20,03%	16,25%	DESFAV	8,33%	67,92%
4	Mantenimiento preventivo	7.000	7.619	619	8,84%	5,02%	DESFAV	5,83%	73,75%
5	Alquiler de inmuebles	4.500	4.980	480	10,67%	3,89%	DESFAV	3,75%	77,50%
6	Combustible	4.400	4.752	352	8,00%	2,86%	DESFAV	3,67%	81,17%
7	Alquiler de equipos	3.200	3.020	-180	-5,63%	-1,46%	FAV	2,67%	83,83%
8	Impuestos	3.000	2.984	-16	-0,53%	-0,13%	FAV	2,50%	86,33%
9	Amort. inmuebles	2.900	3.098	198	6,83%	1,61%	DESFAV	2,42%	88,75%
10	Gas	2.300	3.536	1.236	53,74%	10,03%	DESFAV	1,92%	90,67%
11	Viáticos	2.200	2.221	21	0,95%	0,17%	DESFAV	1,83%	92,50%
12	Amort. equipos	1.800	1.983	183	10,17%	1,48%	DESFAV	1,50%	94,00%
13	Movilidad de gerentes	1.600	1.716	116	7,25%	0,94%	DESFAV	1,33%	95,33%
14	Gastos representación	1.500	1.701	201	13,40%	1,63%	DESFAV	1,25%	96,58%
15	Energía eléctrica	1.200	1.325	125	10,42%	1,01%	DESFAV	1,00%	97,58%
16	Gastos de limpieza	800	893	93	11,63%	0,75%	DESFAV	0,67%	98,25%
17	Servicio de cafetería	700	772	72	10,27%	0,58%	DESFAV	0,58%	98,83%
18	Publicidad	600	702	102	17,00%	0,83%	DESFAV	0,50%	99,33%
19	Gastos diversos	500	498	-2	-0,40%	-0,02%	FAV	0,42%	99,75%
20	Amort. instalaciones	300	332	32	10,67%	0,26%	DESFAV	0,25%	100,00%
TOTALES		120.000	132.324	12.324		100,00%	DESFAV	100,00%	

Se advierte que la suma de los valores de los 6 primeros ítems (que representan el 30% del total: 6 / 20), representa el 81,17% del total de los costos fijos. Por consiguiente, puede concentrarse la mayor atención solo en este pequeño conjunto de los conceptos, lo que prueba que un esfuerzo de control relativamente menor permite controlar más del 80% de los costos fijos.

Por otra parte, el cuadro 37 suministra interesante información sobre cada uno de los ítems. Por ejemplo, el responsable deberá poner especial atención en los honorarios de asesores cuyo desvío ha experimentado no sólo un valor relativamente importante en términos absolutos (\$ 2.003) sino que el desvío individual fue muy alto (20,03%) y también representa un 16,25% del total de los desvíos.

8. Conclusión.

Nos sentimos inclinados a sostener que la mejor interpretación de la realidad económica pasa por la percepción adoptada por el Costeo Variable.

Soslayemos el análisis del desvío en el presupuesto, porque ambos modelos asumen una interpretación idéntica y porque estamos persuadidos de que es la única información gerencial verdaderamente relevante.

En lo concerniente a las otras causas de desvíos, el Costeo Completo informa al empresario que el problema de no haber alcanzado el nivel de actividad previsto le ha reportado un perjuicio equivalente a la **cantidad de cuotas de costos fijos unitarios no absorbidos por la actividad real**. En el caso del último ejemplo, \$ 9.000, generados por 2.000 cuotas de costos fijos unitarios no absorbidos de \$ 4,50 cada una.

El Costeo Variable, en cambio, dimensiona dicho perjuicio en la **cantidad de contribuciones marginales unitarias no generadas por la actividad real**. En el ejemplo, 2.000 contribuciones marginales unitarias de \$ 40 cada una, igual a \$ 80.000.

Un efectivo control de los costos fijos solo puede llevarse a cabo comparando las magnitudes previstas con las reales, aplicando el procedimiento recomendado por la ley de Pareto, evitando toda comparación con los niveles de actividad.

BIBLIOGRAFÍA

- BAKER, JACOBSEN, RAMIREZ PADILLA. (1997). Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones. 2ª edición Mac Graw – Hill.
- BARDFIELD, Jesse T., RAIBORN, Cecily A. y KINNEY, Michael R., Contabilidad de Costos. Tradiciones e innovaciones, Editorial Thompson, México, 2005.
- FERNÁNDEZ, E. M. (2014). La valoración de las existencias en el nuevo Plan General de Contabilidad y su comparativa con la normativa precedente. Revista de Dirección y Administración de Empresas, 1(14).Universidad del País Vasco. España.
- HANSEN, Don R y MOWEN, Marianne M. (1996). Administración de Costos: Contabilidad y Control. International Thompson Editores. México.
- HORNGREN, C., SRIKANT, M., FOSTER, G. (2007). Contabilidad de Costos: un enfoque Gerencial. Capítulo II.12a. Edición. Pearson Educación. México.
- JIMENEZ MONTAÑES, M. A., & VILLALUENGA DE GRACIA, S. (2011). EL COSTE DE PRODUCCION DE LAS EXISTENCIAS VALORADO AL NIVEL DE UTILIZACION DE LA CAPACIDAD NORMAL. Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, nº 8, enero/junio 2011.. Disponible en:
http://ruidera.uclm.es:8080/xmlui/bitstream/handle/10578/3016/fi_1369248842-articulo5esp.pdf?sequence=1
- INTERNATIONAL ACCOUNTIN STANDAR BOARD (2008). IAS 2. Inventory. Disponible en: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/IFRS12.pdf>
- LIZCANO, Jesús (coordinador), Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, Editorial AECA, Madrid, España, 2000.
- MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, Editorial Atlas, Sao Paulo, Brasil, 1987. www.principiodepareto.com.br, 03-07-14.
- RIVERA ARCE, Bertha J., VASQUEZ ARCE, Ruth C."NIIF para pequeñas y medianas empresas PYMES: Inventarios." (2010).Tesis de grado. Universidad de Cuenca.
- STROJEK- FILUS, M. (2014). Variants of determining the manufacturing cost of a product in a production unit in the light of balance sheet law. Management Systems in Production Engineering. ISSN 2299-0461. Katowice. Poland.