

XXXVIII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS

¿ES REALMENTE NECESARIA LA CLASIFICACIÓN DE COSTOS EN DIRECTOS E  
INDIRECTOS EN EL COSTEO VARIABLE?

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

Autor  
Jorge Castellón (socio activo)

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, agosto de 2015

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

## Índice

|   |    |
|---|----|
| Índice.....   | 1  |
| De la segmentación de resultados en el costeo variable.....                                   | 3  |
| De las clasificaciones de los costos variables.....   | 4  |
| De las clasificaciones de los costos fijos.....   | 5  |
| De la vinculación entre las clasificaciones de costos .....                                   | 6  |
| Del análisis marginal.....  | 6  |
| La naturaleza de la clasificación de costos en directos e indirectos.....                     | 8  |
| De los costos variables indirectos: ¿distribución de costos o análisis de sensibilidad? ..... | 11 |
| Conclusiones .....  | 12 |
| Citas bibliográficas.....   | 13 |

## ¿ES REALMENTE NECESARIA LA CLASIFICACIÓN DE COSTOS EN DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL COSTEO VARIABLE?

Categoría propuesta: Aportes a la disciplina

### RESUMEN

El costeo variable en la actualidad plantea la siguiente estructura para mostrar los resultados segmentados de una empresa. En primer lugar, asigna los costos variables a cada segmento. Luego asigna los costos fijos directos a cada uno. Finalmente, les asigna los costos indirectos evitables, dándole el mismo tratamiento que los costos fijos directos. Así, sólo quedan como costos generales los indirectos no evitables.

La clasificación de costos por su vinculación con el nivel de actividad, o sea en variables y fijos, es totalmente compatible con la clasificación por su grado de evitabilidad, o sea en evitables y no evitables. Ello sucede porque ambos se fundamentan en el análisis marginal.

No sucede lo mismo con la clasificación de costos por su vinculación con un objeto de costos, o sea en directos e indirectos, dado que no es compatible con ninguna de las anteriores. Eso se debe a que no se origina en el análisis marginal sino en las técnicas utilizadas para asignar costos. Esta clasificación, además, no responde a la naturaleza de los factores sino a la naturaleza y la organización de los procesos, resultando impropio hablar de costos directos e indirectos y siendo más apropiado hablar de asignación directa o indirecta de los costos.

En conclusión, la clasificación de costos en directos e indirectos es incompatible con el modelo de costeo variable.

## ¿ES REALMENTE NECESARIA LA CLASIFICACIÓN DE COSTOS EN DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL COSTEO VARIABLE?

### **De la segmentación de resultados en el costeo variable**

La clasificación de costos vinculada con el origen del costeo variable es aquella referida a su vinculación con el nivel de actividad. Dada cierta estructura del proceso productivo, los costos que varían son denominados variables y, el resto, fijos. Esta clasificación por sí misma es útil para diferentes tipos de decisiones, básicamente aquellas que no involucran cambios en la estructura de costos fijos. Un ejemplo es el cálculo de la mezcla óptima para situaciones coyunturales, donde la maximización del resultado de la empresa consiste simplemente en maximizar la contribución marginal total, dado que los costos fijos no se ven afectados por la elección de la mezcla.

La exposición de resultados generales segmentados, utilizando sólo esa clasificación conduce a identificar ingresos y costos de cada sector o línea de productos en función del impacto en el resultado final del aumento o de la disminución en el nivel de actividad. Ese impacto, medido por unidad de actividad, es la contribución marginal unitaria, de forma que una unidad más implica una contribución más y una unidad menos, una contribución menos.

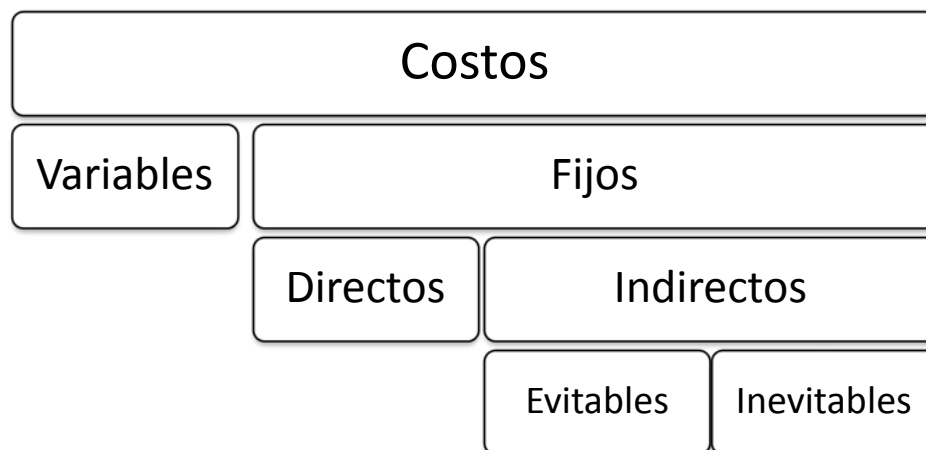
Los costos fijos, en cambio, se mantienen como un total a ser cubierto por la sumatoria de las contribuciones marginales generadas por todas las unidades de la empresa, por todos los segmentos en forma conjunta, sin interesar la proporción en que cada uno lo haga. El total de costos fijos es considerado como un monto global, aunque sólo a efectos del análisis del impacto de los cambios en el nivel de actividad. Esto no implica que, para otros fines informativos, no deba recurrirse a su análisis pormenorizado.

La segmentación de los resultados de la empresa es mucho más informativa si realizamos, además, una apertura de los costos fijos. A este efecto, podemos hacer uso de la clasificación de costos por su vinculación con el objeto de costo, que nos da las categorías de costos directos y costos indirectos. Así, tendremos costos directos de cada segmento y costos indirectos vinculados con un conjunto de segmentos. Podemos imaginar sin mucho esfuerzo la existencia de una cadena de comercios y la necesidad de identificar los costos fijos directos de cada establecimiento para evaluar los resultados por sucursal. De manera análoga podemos identificar costos fijos directos al segmentar por producto, por línea de producto, por proceso y por cualquier otro criterio que resulte conveniente. Los costos fijos que no son asignados a ningún segmento son, entonces, los costos fijos indirectos.

Sin embargo, en cuanto al costeo variable, queda una clasificación más por considerar. Si cierto segmento desapareciera, no sólo podrían desaparecer sus costos fijos directos. Quizás podría generar capacidad ociosa en otra parte de la empresa, lo que podría permitir reducir estructura más allá de ese segmento. Este estudio es denominado análisis de evitabilidad y conduce a una nueva clasificación de costos en evitables y no evitables.

Una vez realizado el análisis de evitabilidad de los costos fijos indirectos, en forma individual para cada segmento, podemos asignar a cada uno sus costos fijos indirectos evitables, de la misma forma que lo hacemos con los costos fijos directos. Y así los únicos costos que se mantienen sin asignar a ningún segmento son los costos fijos indirectos no evitables.

En el modelo de costeo variable, entonces, podemos encontrar tres clasificaciones de costos, jerarquizados de la siguiente forma: 1) los totales se separan en variables y fijos, 2) los costos fijos en directos e indirectos y 3) los costos fijos indirectos en evitables e no evitables, tal como aparece en la ilustración 1.



**Ilustración 1. Clasificaciones de costos en el modelo de costeo variable**

Esta ilustración no agota ni niega todas las combinaciones posibles entre las tres clasificaciones de costos. Sin embargo, esta es la estructura funcional a la exposición de resultados por costeo variable (por ejemplo: Yardín, 2009, p. 152).

### **De las clasificaciones de los costos variables**

En cuanto al análisis de evitabilidad, no hay mucho que decir en cuanto a los costos variables. Su relación con el nivel de actividad es tal, que eliminando un segmento, desaparecen por completo. Podemos afirmar entonces que todos los costos variables son evitables.

Pero sí podemos encontrar costos variables tanto directos como indirectos. Por ejemplo, si cierto material es utilizado exclusivamente por una línea de productos, su costo es directo de esa línea. Es directo por exclusividad. Si hay un medidor que registra el consumo de electricidad de cierto equipo cuyo uso depende del nivel de actividad, el costo atribuible a los kilovatios hora consumidos es directo del equipo, por medición.

Como costos variables indirectos, podemos encontrar aquellos en los que no se registra cuánto consume cada segmento de forma tal que no sabemos con certeza cuánto adjudicar

a cada uno. Son indirectos por falta de medición y de exclusividad, porque si no fuera así en alguna de las dos circunstancias, serían directos. Este tipo de costos puede asignarse a cada segmento en forma aproximada, muchas veces con una gran precisión.

Hay otros costos variables que son indirectos por devengarse en unidades de actividad compartidas por más de un segmento, como el transporte de un contenedor que incluye dos productos de diferente línea. La asignación del costo a cada línea es necesaria, debido a que cambios en el nivel de actividad en una de las líneas implicará cambios en el costo del flete. Sin embargo, la asignación del costo de transporte es menos confiable ya que depende de factores como la cantidad de unidades transportadas de cada línea, la forma en que se distribuye el espacio dentro del contenedor y del tamaño del contenedor. Además, si bien estos factores son conocidos cuando se trata de hechos pasados, son poco predecibles cuando los tenemos que proyectar a futuro.

El tratamiento que se da a los costos variables indirectos es la distribución entre los segmentos. De tal forma, la distinción entre directos e indirectos se refiere solo al grado de confiabilidad de la asignación de costos entre segmentos. Sin embargo, esta clasificación no implica un tratamiento diferente en la exposición de resultados una vez realizados los cálculos. De este modo, dentro de la contribución marginal unitaria puede haber tanto costos variables directos como indirectos, sin que se advierta necesariamente una distinción entre ellos.

### **De las clasificaciones de los costos fijos**

Así como sucede con los costos variables, los costos fijos pueden ser clasificados en directos e indirectos. Podríamos decir que todo costo es directo a algún objeto, sea un elemento o un conjunto. Por ejemplo, llevando esta afirmación al extremo, el costo de la retribución del director general de la empresa es un costo directo de la empresa.

También podemos afirmar que si un costo es directo a un elemento, también es directo al conjunto que lo contiene. Esta característica permite agrupar dos o más segmentos en otro de orden superior que los contiene. Por ejemplo, en un proceso con varias máquinas similares, los costos vinculados directamente a cada máquina se pueden manejar independientemente, pero además, pueden ser agrupados dentro del mismo sector.

No sucede lo mismo a la inversa. Muchas veces un costo es directo del conjunto pero al no poder ser identificado con uno de sus elementos en particular, se dice que su vinculación es indirecta a ellos. Continuando con el mismo ejemplo, el costo de quien está a cargo de ese sector no puede ser identificado con ninguna máquina en particular.

Por otro lado, los costos fijos pueden ser clasificados también en evitables y no evitables. Siguiendo el ejemplo, supongamos hay un exceso en la capacidad del sector y se decide hacer un cambio estructural eliminando una de las máquinas. Los costos directos de la máquina desaparecerían y, por lo tanto, serían evitables. Pero esa reestructuración podría

generar también una reestructuración en otro sector debido a la generación de capacidad ociosa de un proceso de uso común, como el que realiza el mantenimiento de los equipos, de forma que algún costo indirecto también podría ser evitable. Si recordamos que todos los costos variables son evitables y los costos fijos directos también, entonces, el análisis de evitabilidad debe realizarse solamente a la categoría de costos fijos indirectos, tal cual hemos representado en la ilustración 1.

Sin embargo, hay un aspecto que todavía no hemos considerado: la posible existencia de costos fijos que son tanto directos como no evitables. Si en el caso analizado se evalúa eliminar una máquina, el personal directo, total o parcialmente, puede ser reasignado entre las máquinas restantes. La necesidad de retener personal puede deberse a muchas razones: responsabilidad social, presión sindical, vínculos familiares, etc. Eso los hace no evitables, aun siendo directos.

Citando un ejemplo concreto, varios años atrás, al cerrarse una planta industrial del grupo Techint, el gerente de producción fue reasignado a la empresa SIAT en el puesto de gerente de recursos humanos, puesto innecesario, creado especialmente para él y para el cual no estaba capacitado, por lo que al momento de tomar la decisión de cerrar la planta, como costo debería haberse considerado como no evitable. Así que no siempre la eliminación de una línea de productos o de un sector genera la disminución de todos sus costos fijos directos.

### **De la vinculación entre las clasificaciones de costos**

Ahora analicemos cómo funcionan las vinculaciones de categorías de costos combinadas entre sí. De acuerdo a los argumentos previos, no existe complementariedad entre las clasificaciones de costos por su vinculación con un objeto de costos y por su evitabilidad. Por ese motivo, combinar ambas clasificaciones arroja cuatro categorías de costos: 1) directos evitables, 2) directos no evitables, 3) indirectos evitables e 4) indirectos no evitables.

Tampoco encontramos complementariedad entre las clasificaciones de costos por su vinculación con un objeto de costos y por su nivel de actividad, por lo que de su combinación se generan también cuatro categorías: 1) variables directos, 2) variables indirectos, 3) fijos directos y 4) fijos indirectos (ver Bottaro y otros, 2004, p. 14).

Sin embargo, no sucede lo mismo entre la clasificación de costos por su vinculación con el nivel de actividad y por su grado de evitabilidad, donde de la combinación surgen solo tres clasificaciones: 1) costos variables (todos ellos evitables), 2) costos fijos evitables y 3) costos fijos no evitables. La falta de la categoría de costos variables no evitables no es casual, dado que existe cierta vinculación entre ambos criterios que los hacen complementarios: ambos se fundamentan en el análisis marginal, como veremos a continuación.

### **Del análisis marginal**

A criterio de este autor, no existe una definición satisfactoria de análisis marginal que refleje el potencial que tiene como herramienta de gestión. A efectos de este trabajo, podemos ensayar una aproximación: el análisis marginal es el estudio de la sensibilidad de los ingresos y los costos. Esta definición es sencilla y amplia y carece de ciertas limitaciones, como el ámbito y la finalidad de su aplicación, al punto de poder ser considerada demasiado básica. Sin embargo, es suficiente para continuar el desarrollo de esta ponencia y como no es nuestro objeto profundizar en ese aspecto, nos quedaremos con ella.

Por un lado, el estudio de la sensibilidad respecto del nivel de actividad nos da las categorías de costos variables y fijos. Por otro, el estudio de la sensibilidad ante la reducción de la estructura o de una línea de productos nos da las categorías de costos evitables y no evitables, y el estudio de la ampliación de la estructura o el agregado de una línea de productos nos da la categoría de costos incrementales y hundidos. En definitiva, todas estas categorías surgen de un análisis de sensibilidad, que podríamos considerar como sinónimo de análisis marginal.

Veamos ahora la relación entre ambos análisis de sensibilidad. El fundamento del punto de equilibrio es la relación entre la estructura y el nivel de actividad real. En principio, se supone que la estructura es generadora de costos fijos y la actividad es generadora de contribuciones marginales. Por ese motivo, el nivel de actividad debe ser tal que sus contribuciones superen los costos fijos de la estructura. Para este análisis sólo hace falta la sensibilidad ante los cambios en el nivel de actividad.

Cuando surgen alternativas que involucran cambios en la estructura, aparecen los costos fijos incrementales o los costos fijos evitables, según se trate de una expansión o una reducción estructural. De manera similar a lo descrito en el párrafo anterior, el incremento de los costos fijos por un cambio estructural —o sea, el costo fijo incremental— debe ser cubierto por una mayor contribución marginal, sea mediante un aumento en el nivel de actividad o un aumento en las contribuciones marginales a nivel unitario. De igual forma, una disminución en los costos fijos producto de un cambio estructural —costos fijos evitables— se supone conveniente siempre que la menor contribución marginal que origine sea menor. Aquí podemos encontrar el fundamento del punto de indiferencia para decisiones sectoriales, como por ejemplo “fabricar un insumo o comprarlo hecho”, o también para decisiones de ampliación o reducción de la capacidad de producción.

En cuanto a la exposición de los resultados de un segmento en forma individual, los únicos costos relevantes son los evitables, tanto variables como fijos. No se requiere ninguna otra categoría de costos. Sin embargo, si lo que se desea es exponer el resultado de la empresa en forma global, pero dividido por ejemplo en líneas de productos, es necesario incluir además la categoría de costos fijos no evitables, que sí son relevantes para determinar el resultado general. Estos son los fundamentos por los cuales los costos fijos deben exponerse discriminándolos entre evitables de no evitables, como aparece en la ilustración 2.





**Ilustración 2. Clasificación de costos según el análisis marginal**

### **La naturaleza de la clasificación de costos en directos e indirectos**

Desde el punto del análisis marginal, la vinculación de un costo con un objeto se da a través del siguiente análisis: si se agregara o se quitara el objeto de costo ¿qué efecto tendría en el costo total? Si el objeto de costo es una unidad de producto, el resultado será el costo variable unitario del mismo. Si el objeto es un sector o una línea de productos, el resultado será el costo evitable o incremental del mismo. Entonces ¿cuál es el criterio que utilizamos para vincular los costos con los objetos de manera de obtener las categorías de directos e indirectos?

Podemos facilitar el asunto recurriendo a la etimología. Según la Real Academia Española, *directo* proviene del latín *directus* con el significado de dirigido. Allí aparecen en total tres acepciones, todas coherentes con ese origen etimológico: 1) “derecho o en línea recta”, 2) “que va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios” y 3) “que se encamina derechamente a una mira u objeto”. La misma fuente menciona que la palabra *indirecto* significa “que no va rectamente a un fin, aunque se encamine a él”. Por ejemplo, un vuelo directo es aquel en el que el avión viaja al destino sin escalas. Un vuelo con escalas, entonces, sería indirecto. Diríamos entonces que un costo directo es el que es vinculado con el objeto final sin detenerse en uno intermedio, mientras que uno indirecto es vinculado al objeto final pasando primero por otro u otros objetos intermedios.

Según la Resolución de Terminología de la Comisión Técnica del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (2011), costos directos:

*Son aquellos que corresponden a factores que, por su naturaleza, permiten ser vinculados, y efectivamente se vinculan a través de una decisión técnico-económica, en forma inequívoca y excluyente, con un objeto de costos.*

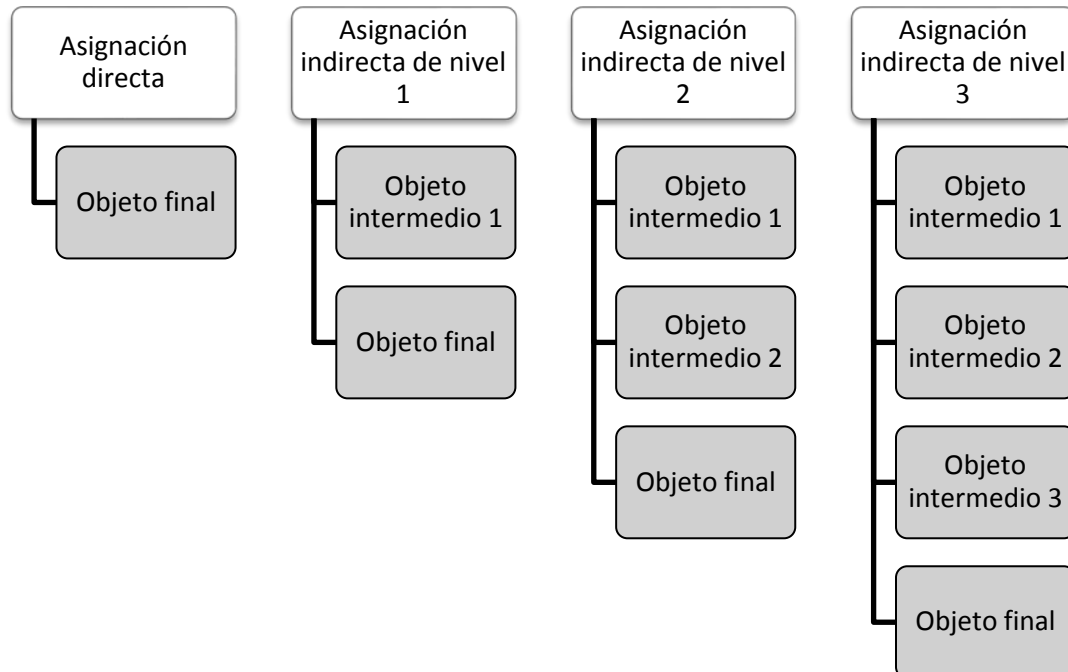
Por su parte costos indirectos:

*Son aquellos que corresponden a factores que, por su naturaleza, no permiten ser vinculados, en forma inequívoca y excluyente, con un objeto de costos; o que pudiendo vincularse de ese modo, se ha tomado la decisión técnico-económica de no hacerlo.*

Estas definiciones afirman que la calidad de directo o indirecto de un costo corresponde a la naturaleza del factor. Pero es fácil comprobar que la clasificación no corresponde a ello, sino a la naturaleza y organización del proceso. Por ejemplo, un empleado que trabaja exclusivamente en un sector, es designado para reemplazar transitoriamente a alguien que está de vacaciones, trabajando media jornada en el sector habitual y la otra media jornada en el nuevo sector. El factor es el mismo y por lo tanto también lo es su naturaleza, pero sin embargo pasa de ser directo a indirecto. Otro ejemplo es el caso una curtiembre que realiza el primer curtido de una piel y lo comercializa de dos maneras: 1) tal cual sale del curtido y 2) previo pasaje por el proceso de dividido en el que se separa la capa superior llamada flor, de la capa inferior llamada descarne. Todos los costos que en la primera modalidad pueden ser considerados directos al producto, son indefectiblemente indirectos en la segunda, debido a la existencia de coproductos. El cambio acá tampoco se produce en la naturaleza de los factores, sino por el agregado de un proceso. Entonces, así como el avión por su naturaleza no es directo ni indirecto sino que lo es tal vuelo en particular, podemos decir que los factores y sus costos no son directos o indirectos por su naturaleza, sino que lo son sus formas de asignación al objeto.

Ese es uno de los motivos por los cuales se habla de la relatividad del costo, de forma que para una finalidad diferente el costo es diferente. En un vuelo a Jujuy con escala en Córdoba, si nuestro destino final es Córdoba, el vuelo es directo pero si es Jujuy, es indirecto. De la misma forma, el costo de mantener un supervisor puede ser considerado directo o indirecto según cuál sea el objeto de costos final. Será considerado directo cuando se calcule el costo de su sector, pero indirecto a efectos de calcular el costo de los productos elaborados en él.

Así como puede haber vuelos con más de una escala, los costos pueden ser indirectos en diferente grado. En la contabilidad de costos, en el caso de la distribución tradicional de la carga fabril, hay costos tan generales que primero se distribuyen entre todos los centros de costos. Luego, el costo de cada centro de servicios se distribuye, por ejemplo, escalonadamente, de forma que el costo original sufre sucesivas distribuciones. Hasta que una vez acumulados todos los costos en los centros de costos principales, se distribuye entre los productos procesados en cada uno. En el otro extremo, tenemos costos indirectos que pasan por un centro de costos principal y luego directamente a los productos. En la ilustración 3 se grafican diferentes grados de costos indirectos.



**Ilustración 3. Costos directos y costos indirectos en distintos grados**

También puede notarse que el grado de costos indirectos es relativo a la técnica utilizada para el cálculo. Se mencionó a la distribución de los centros auxiliares entre sí en forma escalonada. También se podría haber realizado directamente entre los centros principales, sin relacionarlos con otros centros auxiliares. O también, el costo de cada centro podría haberse distribuido entre las distintas actividades que se realizan en él, algunas de las cuales luego se distribuyen directamente a los productos y otras pasan por una etapa más, como es el caso del costo de las actividades a nivel de lote, línea de producto y empresa. Toda esta relatividad en la clasificación de costos en directos e indirectos, apuntalan la idea de que la pertenencia de un costo a una u otra categoría no tiene relación con su propia naturaleza.

Podríamos concluir que no hay costos directos o indirectos, de la misma forma que hemos dicho que no hay aviones directos e indirectos. Lo que puede ser directo o indirecto es cada vuelo del avión, que en términos de costos equivale al proceso que conduce un costo a un objeto final. La asignación de un costo a una u otra categoría corresponde, entonces, al objeto de costos final elegido y a la técnica particular utilizada para la asignación de costos.

La utilidad de la clasificación tiene que ver con el grado de confiabilidad que tiene el resultado final de los cálculos (Yardín, 2009, p. 41). Cada vez que debe realizarse una distribución entre objetos, se debe elegir una base de asignación, se la llame base de distribución, módulo de aplicación, inductor de costos, unidad de obra, etc. La elección de esta base tiene un carácter subjetivo, lo que hace poco confiable la asignación. Por ello, es indispensable evitar distribuir aquellos costos que pueden ser considerados exclusivos de un sector.

Pero por otro lado, la exclusividad que hace que un costo sea directo, muchas veces es meramente organizativa, dado que un empleado que trabaja en un sector puede ser trasladado a otro, con lo cual se puede volver exclusivo de otro. En consecuencia, la clasificación de costos tiene componentes subjetivos no sólo en la asignación de costos indirectos sino también en la de costos directos.

Ya que hemos relativizado la clasificación de los costos fijos directos por exclusividad, queda por analizar la existencia de costos fijos directos por medición. Si se midiera el tiempo que el jefe de planta le dedica a cada sector aceptándose que por ello su costo se hace directo, le correspondería una porción del mismo a cada sector. Pero en la práctica, ante la hipótesis de cierre de una línea de productos, ese costo se comporta como fijo no evitable dado que es un puesto que no se eliminaría, ni tampoco se reduciría la remuneración. Considerar la existencia de esa categoría de costos fijos directos no es compatible con el modelo de costeo variable.

En función de todo lo expuesto previamente, queda por preguntarnos qué tiene que ver la clasificación de costos en directos e indirectos con la toma de decisiones y con la objetividad que pretende el costeo variable en la exposición de resultados. A criterio de este autor, no hay relación alguna.

#### **De los costos variables indirectos: ¿distribución de costos o análisis de sensibilidad?**

Hemos visto que a nivel de costos fijos, la discriminación entre directos e indirectos no debería ser relevante para la exposición de resultados segmentados por costeo variable. Sin embargo, el modelo mantiene la distribución de costos variables indirectos, con el objeto de obtener la contribución marginal unitaria. Pero, como veremos a continuación, ello no es necesario.

Los costos variables aumentan o disminuyen en la medida en que aumenta o disminuye el nivel de actividad. Un costo variable es directo porque puede ser identificado con el producto, ya sea por exclusividad o por medición. En el caso de los costos que varían por lote y la cantidad de unidades que contiene cada lote no es constante, se agrega una complejidad. Esto puede ser solucionado fijando una cantidad de productos promedio por lote y así repartir los costos entre las unidades que lo componen.

Puede darse el caso de que cada lote contenga más de un producto, como cuando un contenedor transporta dos productos diferentes, como ya hemos visto antes. Ello requiere una distribución de costos eligiendo un criterio lo más razonable posible, lo que implica una menor confiabilidad de la información obtenida.

Planteado de esta manera, los costos variables sufren cierta aplicación de criterios de distribución que pueden hacer dudar de su carácter objetivo. Pero el problema es el uso de los conceptos de directo e indirecto. Cambiando el planteo como un simple análisis de

sensibilidad, los mismos cálculos adquieren otra dimensión y se vuelven objetivos. El asunto ya no pasa por definir un criterio de distribución, sino por encontrar la medida en que un costo variable es afectado por el nivel de actividad, bajo ciertos supuestos. Hablar de un criterio no es lo mismo que hablar de un supuesto. Un criterio es un juicio o un discernimiento con carácter normativo. Los criterios se establecen y permanecen en el tiempo por razones de coherencia. Los supuestos, en cambio, son suposiciones o hipótesis transitorias que pueden variar con el objeto de realizar análisis de sensibilidad.

Entonces, no tiene interés especial para el costeo variable la clasificación de costos variables en directos o indirectos. Esta clasificación ni siquiera se refleja en los informes típicos de ese modelo. Por otro lado, el mero análisis de sensibilidad es conceptualmente suficiente para realizar el cálculo de costos variables unitarios, independientemente de la calidad de directo o indirecto que se le atribuye a un costo. Ya no se trata de si un costo es directo o indirecto, sino de qué manera es sensible a las variaciones en el nivel de actividad, sea en forma unitaria, por lotes exclusivos o por lotes compartidos.

## **Conclusiones**

Las clasificaciones de costos en variables y fijos, y en evitables y no evitables, son claramente complementarias y, a su vez, surgen del análisis marginal de los costos. Así, todos los costos variables son evitables y sólo debe realizarse un análisis de evitabilidad en los costos fijos.

Debemos advertir que el análisis de evitabilidad de los costos fijos no genera exactamente una clasificación de costos. No necesariamente son costos puntuales que pueden clasificarse como evitable o no evitables, sino que se establecen globalmente por diferencia. Se trata de una comparación entre un antes y un después del total de los costos fijos.

El análisis de evitabilidad se realiza segmento por segmento, en forma individual. Por ello, es posible que algunos costos evitables se repitan en más de un segmento. Por ejemplo, si el cierre de una línea de productos generara un achicamiento del área de mantenimiento, es posible que el costo que se reduzca sea el mismo, independientemente de cuál sea la línea de productos que se esté evaluando cerrar. Este problema se soluciona trabajando como se ha dicho: considerando que no se trata de costos puntuales que se clasifican en una u otra categoría, sino que es la diferencia de costos fijos antes y después de la eliminación del segmento.

Por otro lado, la clasificación de costos en directos e indirectos depende de cuál sea el objeto de costos final y cuál sea la técnica elegida para realizar la asignación de costos. Esta clasificación tiene usos para el cálculo de costos unitarios con el objeto de valor inventarios para los balances de presentación. También puede ser útil a efectos de la realización de presupuestos por sector y asignar responsabilidades por ellos. Pero no se fundamenta en el análisis marginal sino en los criterios de asignación de costos. De tal forma podemos

considerar a esta clasificación como irrelevante para la exposición de resultados por costeo variable.

### **Citas bibliográficas**

Bottaro, O., Rodríguez Jáuregui, H. y Yardín, A. (2004). *El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa*. Buenos Aires: La Ley.

Yardín, A. (2009). *El análisis marginal. La mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios*. Buenos Aires: IAPUCO.