

INDICE

Objetivo del trabajo	4
Antecedentes	5
Los métodos etnográficos	6
Etnografiando las clases de posgrado	8
Una posible interpretación	11
Bibliografía	13

Análisis Marginal: Una mirada etnográfica

Categoría propuesta: aportes a la disciplina

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo principal analizar desde una perspectiva etnográfica el análisis marginal. Aunque puede ser vista como una ponencia vinculada a la actividad docente consideramos que pone en discusión cuestiones centrales de la técnica de los costos.

Un segundo objetivo es efectuar un merecido homenaje al recordado profesor Yardin, quien fuera el principal adalid del análisis marginal.

Se exponen las principales características de los métodos etnográficos, que son muy poco utilizados en nuestro medio académico de las ciencias económicas. Seguidamente se detallan, desde una perspectiva etnográfica, ciertas experiencias acaecidas en las clases de posgrado que ayudan a reflexionar sobre los marcos de interpretación de los alumnos.

Finalmente, se presentan algunas posibles razones que dan cuenta de la generalizada reticencia para adoptar la perspectiva del análisis marginal.

Análisis Marginal: una mirada etnográfica

Objetivo del trabajo

Una de las cuestiones que preocupan a varios docentes de análisis marginal es comprender la razón por la cual los principios de la materia, aunque aprobados por la mayoría de los alumnos, genera una aceptación “con reservas”. Se admiten las propuestas técnicas pero el fundamento conceptual llega a incomodar a los alumnos, preguntándose ¿Por qué el análisis marginal no incluye “algo” de los costos fijos en el costo, y consecuentemente, en el precio? El propósito de esta ponencia es indagar acerca de las razones de esta visión y puntualizar las causas que generan esa “resistencia” hacia el análisis marginal.

Algún colega puede pensar: ¿Otra vez volveremos sobre la misma cuestión? ¿Vale la pena hacer frente nuevamente a un debate que ya era viejo en 1979 (Yardin, 1979: 465)? ¿Se trata, como sostienen algunos docentes, de un debate que “está totalmente superado”? En los últimos meses hemos apreciado que para muchos alumnos de posgrado (en Tucumán, Santa Fe, Rosario, Córdoba y Montevideo) las propuestas técnicas y la percepción de la realidad económica que aporta el análisis marginal siguen siendo tan novedosas como hace 40 años. Si las ventajas del análisis marginal fueron desarrolladas en profundidad y detalle por autores de indudable prestigio y capacidad la razón de la mencionada resistencia para adoptar la perspectiva del análisis marginal debe estar en otra parte. Este trabajo se propone acercar una novedad metodológica para dar cuenta de la reticencia a aceptar plenamente los postulados del análisis marginal: nos proponemos aplicar la perspectiva etnográfica, donde se destaca la “perspectiva del actor”, esto es lo que piensa el alumno, y en última instancia lo que piensa el decisor.

Este trabajo también pretende ser un pequeño homenaje al inolvidable y querido Dr. Amaro Yardin, gran maestro de muchos de los miembros del IAPUCO, especialmente los formados en la Escuela del Litoral. En línea con sus enseñanzas y consejos, sostenemos el pensamiento crítico y señalamos que:

“...nuestra obligación es ayudar a que se mantenga viva la capacidad de las nuevas generaciones para razonar, preguntar y criticar...” (Fontana, 1992: 14)

Desde nuestra perspectiva el conocimiento se construye a través de complejas interacciones humanas que no pueden reducirse a una mecánica “transmisión” de criterios técnicos. Los docentes no debemos ser solo repetidores de ideas y esquemas conceptuales, es necesario pensar autónomamente, cuestionar, reflexionar,... y también equivocarse.

“Vivimos, por otra parte, en una época en la cual el pasado parece haber perdido buena parte de su sentido como causa del presente. Más aún: la cuestión del sentido no se problematiza y ni siquiera parece tener mucha relevancia... la eficiencia y la eficacia –la capacidad de producir determinados efectos- se convierten en justificaciones necesarias y suficientes, capaces inclusive de dispensar toda explicación causal y cualquier pregunta por el sentido” (Sibilia, 2013: 140)

Este año la Universidad Nacional del Litoral comenzó el dictado de la especialización en costos de manera “remota”, que hasta ahora resultó una experiencia muy fructífera. De todos modos, creemos que nada reemplaza la relación directa y personal entre docente y alumnos. El vínculo docente se establece entre la materialidad de los cuerpos y “*La relación con el otro –el vínculo social, el vínculo simbólico- pasa ante todo, lejos de las imágenes y los simulacros, por la relación entre los cuerpos.*” (Augé, 2004: 72).

Esta necesidad del vínculo docente-alumno, que lleva la comprensión de las trayectorias y saberes previos nos indican que la mayoría de los alumnos de posgrado llega a las clases con su “corazoncito” inclinado hacia al costeo completo. Pero, como señalara muy claramente Yardin en varias oportunidades, existe una diferencia sustancial en la forma de percibir la realidad económica entre los sistemas de costeo. Para el costeo completo las unidades “deben” incorporar una porción de los costos fijos, en tanto que para los marginalistas tal proceder resulta inconveniente. Luego de cursar la materia algunos alumnos cambian de idea, pero casi siempre queda un resabio de la mencionada visión, que se verá reforzada por la actuación profesional en contextos donde el análisis marginal es claramente minoritario. Esto se debe a que **el costeo completo es una técnica que está “naturalizada”, que forma parte del sentido común del grupo de los profesionales.**

La visión de los costos asociada al costeo completo, que incorpora una porción de los costos fijos en cada unidad, no solo se observa entre los contadores o los empresarios. También los funcionarios públicos que requieren análisis de costos piensan de la esa manera. Así es como la tarifa del transporte público o la de un acueducto, son siempre evaluadas desde la perspectiva del costeo completo. De tal forma, es siempre arduo defender la mirada del análisis marginal.

Antecedentes

El tema que aborda esta ponencia ha sido muy discutido, especialmente en el ámbito del IAPUCO, dando origen a múltiples intercambios de ideas. Fundamentalmente ha sido el Dr. Yardin quien ha tratado de proponer las razones que dan origen a la reticencia para aceptar plenamente los fundamentos del análisis marginal.

Yardin se recibió de CPN en 1956 y en 1964 obtuvo su doctorado en ciencias económicas, con una tesis sobre "Formas de tratamiento de los gastos de los departamentos de servicios cuando existen servicios recíprocos". Es decir que sus comienzos estuvieron vinculados a la perspectiva del costeo completo. Pero inmediatamente se volcó a la heterodoxia publicando dos artículos clave: en 1978 "El informe de resultados a la gerencia", junto a Rodríguez Jáuregui, y especialmente, "Costeo variable versus costeo de plena absorción. Algunas contribuciones al esclarecimiento de una vieja polémica" al año siguiente. En este último artículo hay una frase que tiene la contundencia típica del pensamiento de Yardin, cuando expresa que entre el costeo completo y el análisis marginal *“...existe una insalvable incompatibilidad conceptual conforme con la cual, si uno es verdadero, el otro debe ser necesariamente falso.”* (Yardin, 1979: 465)

A partir de la década del 70 empezó una tarea incansable de difusión del análisis marginal que continuó durante toda su vida, en Argentina y en el exterior. Su núcleo principal de ideas se desarrolló a partir de las clases de varias materias que dictara en la Universidad Nacional del Litoral, dando origen a la llamada Escuela del Litoral. Cuando observó que las reticencias para aceptar sus propuestas seguían tan firmes como cuando inicio su tarea, presentó una serie de artículos sobre el tema. Los principales aportes respecto a las dificultades que conlleva la aceptación del análisis marginal, debidos principalmente al profesor Yardin, fueron los siguientes:

- Yardin, Amaro (2001): *¿Por qué razón es tan resistido por los Contadores el criterio del costeo variable?* XXIV Congreso del IAPUCO. Córdoba.
- Yardin, Amaro y Norberto Demonte (2004) *Hacia una Teoría Heterodoxa del Costo.* Revista Costos y Gestión N° 54. Bs. As. Diciembre de 2004.
- Yardin, Amaro (2005): *Algunas propuestas ajenas a la ortodoxia en materia de costos.* IX Congreso Internacional de Costos. Florianópolis.

- Yardin, Amaro (2006): *Nuevos fundamentos sobre la eficacia del costeo variable*. San Luis. XXIX Congreso del IAPUCO. San Luis.

Las propuestas del análisis marginal, en particular la no apropiación de los costos indirectos fijos, está lejos de ser una excentricidad o una postura extrema. En particular, los colegas brasileros de la Universidad de San Pablo han señalado la misma cuestión, al insistir en que “*Los gastos operativos no se pueden asignar al producto*” (Guerreiro, 1996: 61).

Habida cuenta del tiempo transcurrido y los escasos éxitos alcanzados es necesario reflexionar si basta con explicar las técnicas del análisis marginal, o necesitamos adoptar otro enfoque, más comprensivo de la psicología de los alumnos, del ámbito en que se formaron y del contexto donde desarrollan sus actividades.

Los métodos etnográficos:

Todos los seres humanos, de todo el mundo y de todas las épocas, tenemos tendencia a considerar las propias opiniones como las únicas válidas, razonables y normales. Esta propensión abarca desde los la comida a los deportes. Así, en Argentina comemos asado, tomamos mate y nos gusta el fútbol, mientras que en la India toman té, no comen carne vacuna y disfrutan del críquet. Los grupos no solo valoran positivamente sus propias costumbres sino que, en general, desestiman las de los otros grupos aduciendo que son inauditas o inconvenientes. Esta actitud, que contribuye a consolidar la identidad del grupo, denominada “etnocentrismo”, pone en el centro de la consideración a la visión particular de las cosas que tienen la etnia o grupo de que se trate. ¿Por qué los argentinos tomamos mate y los habitantes de la India no? ¿Por qué actúan de esa forma tan “rara” (desde nuestra perspectiva)?

Los comportamientos que nos resultan “extraños”, que cuestionan los sentidos comunes, han sido estudiados tradicionalmente por la antropología, una de cuyas técnicas de análisis es la etnografía. Este abordaje contrasta sustancialmente con las encuestas y cuestionarios tradicionales, imbuidos de la perspectiva objetivista que considera que es posible conocer el mundo social “preguntando” a los actores por sus motivaciones.

La etnografía forma parte del corpus metodológico de la investigación cualitativa donde, a diferencia de los métodos cuantitativos tan ubicuos en ciencias económicas (y en cuya aplicación el investigador intenta mantener cierta distancia y neutralidad) el observador procura acceder a las estructuras de significados de esos contextos. Utilizando el método de observación participante se busca alcanzar la visión de las posiciones que pretendemos comprender, privilegiando la llamada “perspectiva del actor” o “punto de vista del nativo” (Guber, 2011). Es decir que no importa tanto lo que el investigador opina sobre el tema en cuestión (en este caso el análisis marginal) sino lo que opinan los actores (en este caso los alumnos).

Para adentrarnos en el análisis de los diferentes puntos de vista consideremos el caso de los grupos que realizan prácticas que estimamos censurables, como discriminar a los migrantes de países limítrofes (bolivianos y paraguayos) que habitan en Villa El Libertador (Córdoba) o en la Villa 31 (Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Quienes discriminan no suelen asumir tal comportamiento (-*Yo no discrimino*), y explican su comportamiento con una argumentación supuestamente objetiva (-*Lo que pasa es que son unos vagos*). Dado que en muchas ocasiones las representaciones mentales no coinciden con las prácticas es necesario poner en cuestión las respuestas inmediatas de los entrevistados, tratando de indagar en los sentidos ocultos que están detrás de sus acciones.

En la corriente principal de las ciencias económicas se considera que las motivaciones y costumbres de la sociedad euro-norteamericana son propias de toda la humanidad, por lo que resulta conveniente adoptar una visión menos sesgada que permita limitar el etnocentrismo y la generalización del comportamiento económico típico del capitalismo a la sociedad humana de todos los tiempos y lugares. La Antropología Cultural nos permite alcanzar esa comprensión más completa de los procesos sociales y económicos que tienen lugar en las distintas sociedades.

Como las críticas que pueden efectuarse a la microeconomía “oficial” son de larga data, hace unos años propusimos incorporar en el currículo de abogacía una materia que diera cuenta del alejamiento de la economía académica respecto de las situaciones que se encuentran en la realidad. Esta nueva materia pretende acercar un enfoque antropológico que exponga las distintas formas de producción, atesoramiento, consumo y cambio, en sociedades ajenas al núcleo europeo-norteamericano. Los alumnos deben realizar un trabajo etnográfico que resulte de su interés individual. Durante 2023 se presentaron varios trabajos interesantes, en uno de ellos una alumna se veía interpelada por la gran cantidad de conocidos que vendían sus casas para ir a vivir a un departamento en propiedad horizontal. Como se trata de un tema interesante, alentamos la realización de encuentros para conocer la opinión de los propietarios. En la exposición de sus conclusiones fue evidente que el tema tocaba algún aspecto personal de la alumna que excedía la elección meramente monetaria entre una casa o un departamento o la necesidad de cumplir con una exigencia académica. Las expresiones que introdujo en el trabajo, que reproducimos a continuación, probablemente dicen más de la alumna que de los entrevistados y sirven de ejemplo de la visión etnográfica.

Quando una casa se tira abajo, se destruye en parte la historia familiar de las personas que habitaron allí. Se tiran abajo árboles frutales, que demoraron años en establecerse y dar maravillosos frutos. Creo que aquí reside **el por qué** elegí este tema. Cuando yo tenía nueve años, nos mudamos a una casa más pequeña (en la cual todavía vivo). Hasta ese momento vivíamos en la casa de mi abuela, y a su vez esa casa fue de sus padres. Tengo fotos en blanco y negro, de mis bisabuelos sentados en la galería, galería en la que jugué toda mi infancia. A ellos no los conocí. Esa casa fue el hogar de mi familia por lo menos por cuatro generaciones.

Había un patio o fondo de césped enorme, al cual yo llamaba “el campito” y tenía por lo menos los siguientes árboles antiguos: un naranjo, dos pomelos blancos, dos higueras, una o dos mandarinas, un limonero, un árbol viejo de granadas, y rosales que se repetían en el jardín de entrada. Después de almorzar, siempre yo iba al campito a jugar. Mudarme a una casa más pequeña fue difícil para mí.

Los compradores realizaron algunas reformas pero la casa mantenía bastante la estructura original. Lo que sacaron fueron todos mis frutales. Hoy lamento no haber podido salvar ninguno de esos antiguos maravillosos árboles. Era muy chica, no pude hacer nada, ni siquiera me di cuenta de sacar algún gajo.

Hace pocos años pasé, porque queda cerca de donde vivo; y vi las típicas chapas que cubren cuando se tira abajo una casa y se empieza el edificio. Se había vendido otra vez y ahora desaparecería totalmente. Me asomé y vi todo vacío, no quedaba nada, sólo al fondo se veían los azulejos antiguos de color verde esmeralda claro que eran del baño de mi antigua casa. En ese momento sentí mucha tristeza. Hoy, hay allí un enorme edificio gris, a mi entender feo. Yo lo veo así. Frío, no tiene aspecto de hogar. Y podría encontrar muchos adjetivos más por supuesto muy subjetivos. Habrá gente que lo verá bonito. Me imagino que a la gente que vive ahí le debe gustar.

Hace poco enfrente de mi casa, derrumbaron un enorme árbol de paltas, también de un patio antiguo y obviamente, se está construyendo un edificio.

Hoy en día tengo un pequeño patio, con un cantero en el cual siembro verduras y tengo en macetas grandes, pequeños árboles frutales los cuales irán algún día a un hermoso terreno o campo, lo que pueda comprar. Espero poder realizar ese sueño.

En fin, defensora incansable de la naturaleza, sostengo la idea de que la vida debería ser más simple, que el ser humano está perdiendo lo fundamental de su esencia; Dios nos puso en este mundo en un inicio, solo rodeados de naturaleza; no reniego del avance tecnológico ni del crecimiento en otras áreas. Sólo tengo la idea, de que el mundo entró en una carrera compleja y se olvidó de los valores y de cuál es la verdadera esencia de la vida. La vida no debería ser tan compleja, ni las personas deberíamos tener tantos requisitos para estar dentro del sistema. Y todo ser humano que así lo quiera, debería poder tener

una casa con un enorme patio para salir a respirar aire puro y sentarse a la sombra de su árbol, mientras come una mandarina que sacó del mismo. Para mí eso es vida, eso es fortuna, eso es todo.

Etnografiando las clases de posgrado

Una oportunidad para poner en juego las estrategias de investigación cualitativas se da durante el desarrollo de las clases del posgrado. En ellas insistimos numerosas veces en la inconveniencia, para la gestión, de apropiarse los costos fijos indirectos a los objetos de costo. Con la finalidad de otorgar un matiz cordial a la cuestión, y que ayude a recordarlo, solemos denominarlo “el segundo mandamiento” del análisis marginal. Se trata de una sugerencia simple pero que siempre genera “resistencias”, y en algunos casos las mismas son muy fuertes. ¿Y por qué una propuesta aparentemente “inocente” genera resistencias? ¿Por qué esta sugerencia “pone como locos” a ciertos alumnos? Si nada parece más lógico que cargar una parte de los costos de la estructura a cada uno de los sectores de la empresa, ¿por qué este profesor propone no hacerlo? Si una empresa cuenta con varias sucursales y una casa central parece razonable que cada sucursal “absorba” una parte de los costos de dicha estructura general. La cuestión parece circunscribirse a determinar el método más adecuado para llevar adelante tal tarea, pero no se discute la conveniencia de hacerlo. Como se preguntan los docentes de las prestigiosas universidades de Stamford y Harvard *¿Deberían los costos fijos de los departamentos de apoyo aplicarse a las divisiones operativas?* (Hornngren et al., 2017: 543). A lo que responden que “... la mayoría de las empresas considera que los costos fijos de los departamentos de apoyo tienen que aplicarse porque el departamento de apoyo necesita incurrir en costos fijos, para brindar a las divisiones operativas los servicios que requieren. (Idem: 544). Es obvio que los centros de servicios generan costos fijos, pero ello es una cuestión diferente a proponer, a los fines de la gestión, que sea conveniente asignarlos a los departamentos que reciben esos servicios.

Para dar cuenta de la acción práctica de los sujetos Bourdieu ha desarrollado el concepto de *habitus*, entendido como el sistema de disposiciones que funcionan como “... principios generadores y organizadores de prácticas y representaciones...” (Bourdieu, 2007: 86). Hay entre los alumnos de posgrado el *habitus* de calcular el costo completo, porque lo requiere la contabilidad de publicación pero, fundamentalmente, porque forma parte del “sentido común”. La mayoría de los alumnos están dispuestos a cambiar la metodología de cálculo pero no a modificar la concepción que se propone calcular un monto de costo fijo por unidad o a apropiarse una porción de los costos fijos indirectos a cada sector. El concepto de *habitus* destaca la importancia de la estructura social y económica como marco que condiciona la acción, a la vez que rescata la posibilidad que tienen los actores de ejecutar una diversidad de estrategias. Bourdieu analiza cuestiones ampliamente debatidas por la economía del desarrollo económico: ¿Por qué algunas personas mantienen comportamientos tradicionales incompatibles con la “racionalidad” postulada para el funcionamiento de los mercados “modernos”, que implica calcular los beneficios de las distintas acciones posibles y efectuar una previsión del futuro? ¿Por qué algunos agentes sociales no calculan las ventajas y desventajas de cada opción ni “optimizan” la relación entre recursos limitados y necesidades ilimitadas, como reiteradamente lo postula la ciencia económica dominante?

Los métodos etnográficos se proponen dar la palabra a los actores, por lo que dejamos “hablar” a los alumnos, comentando varios casos que resultan de interés.

- Un alumno, muy interesado en las clases, con sólidos conocimientos y experiencia, evidenciaba estar intelectualmente convencido de las propuestas técnicas del análisis marginal, pero tenía una dificultad “emotiva” para incorporar la perspectiva del análisis marginal. Curiosamente, o no tanto considerando el estudio psicoanalítico de los “actos fallidos”, tenía dificultades para verbalizar su idea. Exponía sus argumentos pero interrumpía el discurso, dejando entrever que no

estaba plenamente convencido de lo que decía. Y porque le resultaba mucho más difícil aceptar la idea de que la apropiación de costos indirectos es inadecuada, que considerar si corresponde cambiar el método concreto de cálculo. Este alumno señaló varias veces que “a pesar de los posibles errores del costo completo”, pese a que muchas veces insistimos en que no se trata de un “error” sino de un concepto que para el análisis marginal es “inadecuado” en sí mismo, no conviene realizar esa apropiación pues no refleja la realidad económica, cualquiera sea el método elegido.

- Una mirada diferente sobre el tema de la asignación de costos indirectos fue planteada por una alumna desarrollaba sus tareas en una empresa que trabajaba a pedido de clientes. El coeficiente que se utilizaba para calcular los precios en función a los costos directos del pedido (el famoso coeficiente de costos indirectos) cambiaba de acuerdo a cual fuere el cliente. La alumna estimaba que tal proceder “era injusto”. Yo le comenté que la fijación de la contribución marginal por cada orden de trabajo era una cuestión discrecional de la empresa, en tanto no existieran competidores, y que no es conveniente hablar de “justicia”.
- Una tesista que trabaja en una empresa que fabrica a pedido de sus clientes comenta en su trabajo final: “*Cuando consulté a los responsables de la empresa acerca de la formación de precios de venta, me comentaron que “más o menos” identificaban el valor de las materias primas más importantes, hacían el cálculo de “precio x cantidad”, sumaban todo y a ese total lo multiplicaban por 2.5. Cuando pregunté de dónde surgía este 2.5, no había una respuesta clara, pero argumentaban que ellos venían de otras industrias en las que habían trabajado, y siempre se calculaba de esa manera.*”. Repárese en que es posible convencer a los decisores de cambiar ese coeficiente 2,5 por otro valor pero es mucho más difícil convencerlos de cambiar el método ya que, en sus propias palabras “...*siempre se calculaba de esa manera.*”
- Una alumna que trabaja en la casa central de un grupo empresario realizando compras para todas las divisiones del grupo, estaba muy preocupada porque tenía que completar una planilla con el detalle del uso de su tiempo entre las distintas divisiones de la empresa. Nadie mejor que ella sabía de la arbitrariedad de esas asignaciones de tiempos y de los “ajustes” que tenía que hacer para que el total de horas coincidiera con el tiempo de trabajo establecido. Pese a que son pocos los alumnos que están dispuestos a defender públicamente esta asignación de tiempos, y la consecuente asignación de costos como representativa de la realidad, en algunos casos puede objetarse los importes asignados a cada objeto de costos, pero el procedimiento mismo (que constituye el verdadero problema) no es criticado.
- Encontramos un ejemplo extremo de resistencia a modificar los esquemas de pensamiento ya establecidos y utilizar los criterios del análisis marginal en un ingeniero químico, que de ninguna manera aceptaba la perspectiva de que “hay un costo para cada decisión”. Este profesional era director de un instituto de investigación que realizaba para terceros análisis de ciertos productos y como tenía varios potenciales clientes estaba buscando la forma de fijar los precios de dichos análisis. En el marco de una capacitación que dictamos en el instituto propusimos que los precios se determinaran en atendiendo a la **cobertura conjunta de los costos fijos** y considerando el nivel de actividad esperado, es decir, sin utilizar el tradicional esquema que fija una tasa de costos indirectos y la aplica sobre los costos directos del trabajo. De tal forma se sugería fijar precios bajos si se prevé una actividad reducida, considerando que los costos fijos eran no evitables, y si la demanda era alta fijar un precio alto. En otras palabras, fijar precios “de acuerdo a la cara del cliente” tratando de obtener una contribución marginal total que cubra los costos fijos. Al director del instituto no le gustó en absoluto esta idea e insistió con pedir una “receta”, utilizando el símil con la química. Esta persona, como tantas otras, habituada a especificar formulaciones químicas trabaja con un esquema

mental que alude a una “receta” y, así como tiene una receta química para producir un determinado producto, pretende una receta para calcular el costo de ese producto. Ante mi insistencia en que no había un solo costo correcto sino que debía considerarse la situación del laboratorio en cada caso la discusión fue escalando de énfasis y volumen. No logré convencerlo y la discusión se volvió tan desagradable que decidí retirarme del lugar y dejarlo con sus ideas.

Otra de las facetas donde es conveniente atender a las perspectivas personales de los involucrados es la evaluación de las diversas hipótesis de beneficio, que se encuentran influenciadas por las concepciones de los gerentes, inversores o propietarios, pero así también por las posibilidades concretas de inversión. Las representaciones de los alumnos y los profesores están influenciadas por los distintos contextos de actuación profesional: los que actúan en medios con fuerte desarrollo industrial tienen experiencias e inquietudes que no están presentes en quienes trabajan en el sector público o el sector primario. Del mismo modo, no es lo mismo trabajar en una empresa familiar de capital nacional que en una multinacional. Por ello, el debate sobre el mejor indicador de rentabilidad (beneficio absoluto o relativo, en y este último caso en relación al costo total o al capital invertido) no tiene una respuesta única, válida en todo tiempo y lugar, sino que exige considerar el horizonte de posibles inversiones que tiene el decisor. Un empresario del interior, que toda su vida se dedicó a una actividad específica (como la construcción de aberturas de aluminio), no tiene el mismo horizonte de inversión que el gerente financiero de una empresa multinacional. De tal forma, para el primero puede ser suficiente analizar el beneficio absoluto, en tanto el segundo se impondrá comparar alternativas de colocación del capital, analizando el beneficio relativo sobre el capital invertido. Desde el punto de vista del docente, parece lo mejor mostrar todas las opciones y dejar que el alumno determine cuál criterio utilizar en cada caso concreto.

Un punto especialmente conflictivo aparece siempre al considerar los costos fijos. Los alumnos con más experiencia critican al análisis marginal sosteniendo que no considera a los costos fijos e insisten en que el análisis marginal considera “necesarios” solo a los costos variables. Sin embargo, la importancia de los costos fijos en el análisis marginal fue expuesta hace más de 30 años por Yardin, cuando señalaba que “*Los costos de estructura son, indudablemente, necesarios para la producción, tan necesarios como los costos variables*” (Yardin: 1979: 473). Entonces, ¿cuál es el motivo que lleva a algunos a insistir con una afirmación que, claramente, no condice con la realidad? Sin ninguna duda, el uso de la expresión “costeo variable” ha sido uno de los factores que contribuyó a esta lamentable situación; hablar de “costeo variable” supone que hay costos que no están siendo considerados. Pero la verdadera discusión se centra en el “tratamiento” de los costos fijos y no en su “necesidad”, como comenta claramente Yardin:

“...la diferencia fundamental que separa a los modelos de costeo completo y de costeo variable, reside en el tratamiento de los costos fijos. Mientras el primero considera que éstos son divisibles y adjudicables a cada unidad de producto o servicio, el costeo variable niega tal posibilidad, sosteniendo que los costos fijos constituyen un costo indivisible...” (Yardin, 2005)

Sin embargo, alguna bibliografía norteamericana muy prestigiosa confunde los términos del debate, y confunde a los alumnos, al sostener que: “*El costeo variable y el costeo absorbente difieren únicamente en un aspecto: la forma en que se contabilizan los costos fijos de manufactura.*” (Horngren et al, 2017: 326)

Una posible interpretación

En nuestra opinión la resistencia a aceptar el análisis marginal no descansa en una cuestión técnica, que pueda modificarse a través de demostraciones académicas con base

matemática, sino que estamos ante una cuestión psicológica y social, derivada de la conformación de grupos.¹ Los profesores de costos, los alumnos, y los contadores conforman grupos con actividades comunes; y en todo grupo tienen lugar prácticas que afianzan los lazos entre los miembros del grupo y le otorgan su identidad.

“Todos los grupos humanos tienen cosmologías, representaciones del universo, del mundo y de la sociedad que aportan a sus miembros puntos de referencia para conocer su lugar, saber lo que les resulta posible e imposible, autorizado y prohibido (Augé, 2004: 14)

Los alumnos de ciencias económicas son sometidos durante años a la exigencia de estudiar normas de cumplimiento obligatorio que restringen seriamente la posibilidad de pensar autónomamente y proponer alternativas propias. Una vez graduados, la cotidianidad de los contadores está atravesada por la obligación de cumplir las normativas vigentes, que los obligan a emplear el modelo de costeo completo, de allí que parezca “normal” calcular el costo completo pues forma parte del “sentido común” imperante en el grupo. Indudablemente el concepto de costo completo está naturalizado y así como nadie se sorprende de que los tomemos mate, nadie se sorprende si aplicamos costeo completo. Lo raro, lo extraño, lo poco frecuente, es la utilización del análisis marginal, más allá de decisiones puntuales que **son vistas solo como excepciones**.

Los profesores de costos somos un grupo más, que contamos con nuestro propio “etnocentrismo disciplinar”, que nos lleva a pensar que la teoría que aprendimos en la universidad, y que hemos enseñado durante años, es la mejor y la más “lógica”. Para los docentes de análisis marginal, entre los que se encuentra el autor de esta ponencia, el punto de equilibrio es una herramienta fundamental, sobre la que se estructura toda la materia. De hecho, el capítulo del libro del profesor Giménez que escribiera Yardin allá por 1979 se llamaba precisamente, “El punto de equilibrio”. Hace varios años, mientras dábamos clases de posgrado junto con el profesor Coronel Troncoso, éste me insinuó que estábamos exagerando con la importancia del punto de equilibrio. Como es previsible no me gustó en lo más mínimo esta crítica a la herramienta que era el núcleo de la materia que estaba enseñando. En ese momento no le contesté pero quedé rezongando en mi fuero interno. Pasado el tiempo comprendí que el comentario era atinado y empecé a modificar la forma de presentar los temas, usando el punto de equilibrio como una herramienta más. Algo parecido les ocurre a los docentes que se formaron en otras perspectivas; de tal forma que no parece conveniente confrontar frontalmente con quien sostiene una visión diferente si el objetivo es convencerlo. La estrategia pedagógica del profesor Yardin, sin embargo, se basó en criticar fuertemente las posturas contrarias al análisis marginal. Así, por ejemplo, decía que

“El llamado “costo fijo unitario” es una entidad inexistente en la realidad, por la sencilla razón que establece una comparación entre dos magnitudes absolutamente independientes entre sí. No existe una relación causal entre ambas. El llamado “costo fijo unitario” es un número que no puede ser tomado en consideración para adoptar ninguna decisión empresaria. Por el contrario, su presencia en los informes gerenciales constituye un factor de perturbación...” (Yardin, 2012: 102)

El párrafo no podría ser más claro y contundente, y, aunque acordamos plenamente con esta postura técnica estimamos que la redacción del párrafo resulta incómoda para quienes utilizan el costeo completo. Además, deberíamos aclarar que los costos fijos no son “absolutamente independientes” de la cantidad de unidades, pues los costos fijos de operación (originados principalmente por las remuneraciones de los operarios y las

¹ Un análisis afín a nuestra perspectiva, pero fundado en la teoría de los arquetipos de Jung, fue propuesto hace dos décadas por profesores de la Universidad de San Pablo (Guerreiro, Casado y González Bio, 2002).

depreciaciones de las máquinas de producción)² están claramente vinculados con una cierta cantidad de unidades, **aunque no con cada una de ellas**. Si bien “no existe una relación causal entre ambas” es conveniente presentar la misma idea de una manera más amable.

No puede obviarse que tanto la corriente doctrinaria principal como las normas contables de cumplimiento obligatorio sostienen el costeo completo. Si pretendemos convencer a alumnos y colegas de las bondades del análisis marginal la estrategia pedagógica debe centrarse en incentivar una perspectiva crítica más que en efectuar una demostración de los errores a que conduce la aplicación del costeo completo en la toma de decisiones. Es necesario comprender el razonamiento del “otro”, evitando la descalificación personal, que solo genera una predisposición contraria a nuestro argumento. Por ello, no es conveniente ridiculizar las posiciones que no coinciden con las del análisis marginal, ni desacreditar intelectualmente a quienes no concuerdan con sus planteos. Una alumna del posgrado comentó, después de varias clases, que en ese momento percibía que “el objetivo de las clases de análisis marginal era formar criterios”, más que “enseñar determinadas técnicas”. Y así es, justamente de eso se trata la enseñanza, de reflexionar conjuntamente entre docentes y alumnos. Como comentó otra alumna: “Y un sueño sería... poder tener esa “doble información” ese sistema que deje satisfechas a las normas contables, pero me deje satisfecha a mí también...”

² En este aspecto parece más prudente la postura de Osorio, quien expresa que “*Los costos fijos de capacidad serán únicos mientras que los costos de operación serán distintos para cada nivel de actividad previsto...*” (Osorio, 1986: 278).

Bibliografía

- AUGÉ, Marc (2004): *¿Por qué vivimos?: por una antropología de los fines*. Barcelona: Gedisa.
- BALDINI, Roberto y Marisa CASARI (2010): *La Escuela del Litoral y el GECON: Sus antecedentes, sus propuestas y su inserción en la contabilidad de gestión*. Invenio, vol. 13, núm. 25, noviembre, 2010.
- BOURDIEU, Pierre (2007) [1980]: *El sentido práctico*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.
- DEMORTE, Norberto (2022): "El uso de métodos etnográficos en la docencia y la investigación". *Revista del Instituto Internacional de Costos* 21. diciembre-junio 2023. ISSN 2718-8507.
- FONTANA, Josep (1992): *La historia después del fin de la historia*. Barcelona: Crítica. 1992.
- GUERREIRO, Reinaldo (1996): *A Meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas.
- GUERREIRO, Reinaldo, Tania CASADO y Sergio RODRIGUEZ BIO (2002): *Algunas reflexiones sobre los arquetipos y el inconsciente colectivo en la Contabilidad de Costos*. *Rev. Costos y Gestión*. 45. Buenos Aires: IAPUCO.
- HORNGREN, Charles, Srikant DATAR y Madhav RAJAN (2017) [(2012)]: *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. 14 ed.* México: Pearson
- OSORIO, Oscar (1986): *La capacidad de producción y los costos*. Buenos Aires: Macchi.
- SIBILA, Paula (2013): *La intimidación como espectáculo*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- YARDIN, Amaro (1979): "Costeo variable vs. Costeo de Plena Absorción. Algunas contribuciones al esclarecimiento de una vieja polémica". *Rev. Contabilidad y Administración N° 28*. Buenos Aires: Cangallo.
- YARDIN, Amaro (1992): "Réquiem para el costeo de plena absorción". *Rev. de Financiación y Contabilidad*. Madrid.
- YARDIN, Amaro (1999): *El punto de equilibrio*, en GIMENEZ, Carlos y colaboradores. "Costos para empresarios". Buenos Aires: Macchi.
- YARDIN, Amaro (2001): *¿Por qué razón es tan resistido por los Contadores el criterio del costeo variable?* XXIV Congreso del IAPUCO. Córdoba.
- YARDIN, Amaro y Norberto Demonte (2004) *Hacia una Teoría Heterodoxa del Costo*. *Revista Costos y Gestión N° 54*. Bs. As. Diciembre de 2004.
- YARDIN, Amaro (2005): *Algunas propuestas ajenas a la ortodoxia en materia de costos*. IX Congreso Internacional de Costos. Florianópolis.
- YARDIN, Amaro (2006): *Nuevos fundamentos sobre la eficacia del costeo variable*. San Luis. XXIX Congreso del IAPUCO. San Luis.
- YARDIN, Amaro (2012): *El análisis marginal: La mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios*. 3ª. Edición. CABA: Buyatti.
- GUBER, Rosana (2011): *La etnografía: método, campo y reflexividad*. Buenos Aires: Siglo XXI.