

# LA ESCUELA DEL LITORAL Y EL GECON

## SUS ANTECEDENTES, SUS PROPUESTAS Y SU INSERCIÓN EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

**Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari\***

**RESUMEN:** El presente trabajo de investigación consiste en un resumen sobre una indagación bibliográfica que aborda temas doctrinarios sobre Costos y Gestión de empresas. Está orientado a determinar el grado de originalidad de los aportes de dos líneas similares de pensamiento en la materia, como lo son “*El Sistema de información para la gestión económica*” y la “*Escuela del Litoral*”. Estos aportes doctrinarios reconocen su origen en las Universidades de Sao Paulo (Brasil) y Nacional del Litoral (Argentina) respectivamente y ambos están encaminados a ofrecer interpretaciones de la realidad económica empresaria que sirvan de sustento a la elaboración de técnicas o herramientas para apoyar las decisiones de los responsables de conducir las organizaciones. Para poder nutrirnos de información que nos permita llevar a buen término este trabajo, se consultaron textos y artículos de diversos autores reconocidos, se buscó material por Internet y se enviaron por mail numerosos correos a distintas Universidades, profesionales y empresarios de todo el mundo, adjuntándoles un formulario de encuesta preparada a este afecto, para que la respondan y nos la devuelvan a una casilla de correo habilitada en UCEL para tal fin.

**Palabras clave:** gestión empresarial – costos – sistemas de información – métodos de costeo

**ABSTRACT:** *Escuela del Litoral and Gecon: History, proposals and insertion in management accounting*

The present paper consists of a bibliographic research on doctrine issues related to business costs and management aimed at assessing the originality of the contribution made by two similar trends of thought such as “The Information System for Financial Management” and the “Escuela del Litoral”. Both trends, born at the University of Sao Paulo (Brazil) and the National University of Litoral (Argentina) respectively, intend to offer interpretations of entrepreneurial financial reality that lay the foundation for the development of techniques or tools to support decisions made by organization managers. The study involved a bibliographic research which included works by several well-known authors and a review of Internet material, as well as a survey sent by mail to universities, professionals and business men throughout the world.

**Key words:** business management - costs - information systems - costing methods

\* *Roberto M. Baldini* es Contador Público y Master en Administración de Empresas (MBA). Es docente titular de “Costos para la Toma de Decisiones” y “Gestión de Costos” en UCEL, docente titular de la materia “Control de Gestión” de la Facultad de Ingeniería de la UNR y docente JTP en “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad” en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNR. Actualmente dicta una materia en el posgrado en la Facultad de Ingeniería de la UNR, y en el posgrado de Costos y Gestión de la Facultad de Ciencias Económicas y en diversas entidades intermedias de la ciudad y la región. Autor de artículos en la especialidad en la Revista *Invenio* y en la Revista mensual del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario. E-mail: cpnconsultores@citynet.net.ar

*Marisa A. Casani* es Contadora Pública y Licenciada en Administración y posee un posgrado de Especialización en Costos y Gestión Empresarial otorgado por la UNR. Es docente adjunta de “Costos para la Toma de Decisiones” y “Gestión de Costos” en UCEL y docente titular por concurso público en las materias “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad” y jefa de trabajos prácticos de la materia “Costos” en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNR. Dicta una materia en el posgrado de Costos y Gestión de la Facultad de Ciencias Económicas. Es autora de artículos en la especialidad en la Revista mensual del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario. E-mail: marisacasari@yahoo.com.ar

Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

## Características del sistema Gecon y de la Escuela del Litoral<sup>1</sup>

El *Sistema de información para la gestión económica*, conocido como “*Gecon*”, tuvo su origen en los finales de la década de los años setenta y comienzo de los ochenta, en la Facultad de Economía y Administración de la Universidad de Sao Paulo. Ha encontrado una significativa difusión en su país así como en otros países de Latinoamérica y contiene propuestas apoyadas en similares sustentos teóricos y fundamentos conceptuales que los formulados por la Escuela del Litoral.

La *Escuela del Litoral* reconoce su nacimiento en los trabajos publicados por los profesores del área de Costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, elaborados y publicados a partir de mediados de la década de los sesenta, y difundidos a través de los Congresos Argentinos de Profesores Universitarios de Costos y los Congresos Internacionales de Costos.

Ambas escuelas se apoyan en los mismos principios fundamentales y, aunque con distinta intensidad y frecuencia, han formulado propuestas técnicas, fundamentalmente vinculadas a los siguientes temas:

- El empleo del modelo de Costeo Variable.
- La clasificación de los costos de acuerdo a su variabilidad y a su identificación con el objeto de costos analizado.
- La consideración del costo de oportunidad en la toma de decisiones.
- La inclusión del rendimiento del capital propio.
- La incidencia del tiempo en las operaciones económicas.
- La no distribución de los costos fijos indirectos a los objetos de costos.
- La no asignación del costo conjunto a los co-productos.
- La introducción del margen de marcación en la formulación del punto de equilibrio.
- La ampliación del cálculo del punto de equilibrio incorporando el planeamiento de los resultados.
- La extensión del punto de equilibrio para todos los horizontes de planeamiento.
- Diseño de un modelo de información para contextos inflacionarios.
- El concepto de valor de venta en bloque para la valuación de inventarios y la determinación de resultados sectoriales.
- Un concepto mejorado de capacidad ociosa para la información gerencial.

La presente investigación aborda el grado de originalidad de las propuestas elaboradas por las mencionadas escuelas referidas a los tópicos mencionados precedentemente, buscando antecedentes de otros autores a nivel mundial que hayan desarrollado en forma directa o indirecta alguno de los aspectos mencionados. Por ende, ello involucra buscar bibliografía y artículos de todo el mundo que hagan referencia a estos temas, tamizando y seleccionando aquellos que ofrezcan interés para esta investigación.

## **Los orígenes del Costeo Variable**

Con el advenimiento de los costos estándares y de los presupuestos flexibles, el profesional responsable de costos aprendió a distinguir el comportamiento de aquellos que varían con relación al volumen de producción o de ventas y aquellos que tienden a permanecer constantes mientras varía el volumen de operaciones.

Así surge la metodología del Costeo Variable que carga los costos según el factor que los origina: el hecho de poseer una determinada estructura fabril o bien el hecho de producir un determinado volumen, lo que da lugar a la distinción en este método entre los costos fijos y los costos variables.

Con esto el profesional mejoró su capacidad para pronosticar costos y encontró más despejado el camino hacia el desarrollo de técnicas que apuntan a proporcionar mejor información para tomar decisiones, medir eficiencias, proyectar acciones, e incluso hasta para fijar precios de ventas diferenciales, por cuanto lo importante para una empresa en este aspecto es que la suma de las contribuciones marginales de todos los productos, deducidos sus costos fijos directos, puedan cubrir la totalidad de los costos fijos indirectos sin obligación de que cada producto contribuya a cubrir un porcentaje predeterminado de dichos costos fijos.

Entre las ventajas que posee la metodología denominada Costeo Variable podemos mencionar aquélla que permite comparar costos con ingresos a fin de determinar resultados periódicos. En este esquema, la diferenciación se hace entre los costos que varían con el nivel de actividad (tanto de producción como de ventas) y costos del período, los cuales tienen tratamientos diferentes. Los primeros se contraponen contra los ingresos de los productos vendidos, determinando por diferencia la llamada contribución marginal, mientras que los costos fijos o de estructura se imputan al período al que corresponde su erogación, dado que estos últimos se deben al hecho de proveer una capacidad disponible cualquiera sea su nivel de utilización, es decir que estos costos no aumentan ni disminuyen al incrementarse o bajar la actividad, dado que dependen del tiempo.

En esta metodología los costos variables tienden a ser proporcionales en relación con el volumen de producción o de ventas, dentro de determinados rangos de volumen correspondientes a la actividad desarrollada en el corto plazo, por lo que el costo unitario tiene la tendencia a ser constante cualquiera sea el volumen de actividad. Cabe aclarar que de acuerdo a lo que sostienen algunos autores, dentro de los costos variables se deberían incluir además de los proporcionales, a los progresivos (aquellos que aumentan más que proporcionalmente con respecto al volumen) y a los degresivos (aquellos que crecen menos que proporcionalmente).

La contribución marginal calculada como diferencia entre los ingresos y los costos variables totales (de producción, comercialización, etc.) mide los aportes que cada objeto de costos (productos, familia de productos, líneas, mercados, zonas geográficas de ventas, etc.) realiza para cubrir los costos fijos necesarios en que se debe incurrir para suministrar la capacidad disponible de la empresa. Luego se determina el resultado neto, deduciéndole a la contribución marginal los costos fijos del período.

## **Los antecedentes de la Escuela del Gecon**

En la búsqueda de antecedentes ligados a la experiencia en la utilización provechosa

Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

de la metodología del Costeo Variable, es que adquiere suma importancia el hallazgo de los trabajos llevados a cabo por docentes, investigadores y alumnos de la Universidad de San Pablo, los que han constituido de por sí una nueva tendencia en la manera de emplear instrumentos para la medición de la gestión empresarial, a partir de la utilización de esta técnica.

Liderados por Armando Catelli, Reinaldo Guerreiro, Eliseus Martín, Sergio Rodríguez Bio, entre otros, han sabido construir una poderosa herramienta de gestión denominada “Gestión Económica” (GECON), cuyo eje central es el análisis de los datos a partir de la aplicación de los principios del costeo variable.

Dicha herramienta consiste en un modelo de información que mide los resultados económicos de las actividades de la empresa y de su estructura como sistema, valiéndose de las siguientes premisas básicas:

*Medida de la eficacia de la empresa:* la empresa está constituida sobre el supuesto de su continuidad, siendo la garantía de la misma las actividades realizadas con el propósito de obtener un resultado suficiente para asegurar la reposición de todos sus activos consumidos en el proceso de realización de tales actividades. Por lo tanto todas las estrategias, planificaciones, metas y acciones que la empresa implementa deben estar orientadas en última instancia a la generación de utilidades. El GECON utiliza una serie de conceptos orientados a medir la ganancia y el patrimonio de la empresa.

*Proceso de generación de utilidades:* este aspecto resulta de fundamental importancia por cuanto trata de establecer cómo se generan las utilidades a partir de la ejecución de un conjunto de actividades en la empresa. De esta manera podemos conocer qué productos o líneas contribuyen en mayor o menor medida a la generación de resultados.

*El rol de los responsables de la gestión:* son los responsables de la gestión, administración y proceso de toma de decisiones. Ellos necesitan conocer cuál es la medida de su desempeño y cómo a través del mismo se apunta a la obtención de utilidades.

*Información para la gestión:* la información es la materia prima del proceso de toma de decisiones. Es preciso distinguir aquella información útil de la que no aporta elementos de juicio suficientes o ciertos para la toma de decisiones. Los sistemas de información contable tienen que ser reconfigurados de forma tal de atender eficientemente las necesidades informativas para los usuarios. Un sistema de información de gestión eficaz no puede trabajar con conceptos erróneos o insuficientes, tales como valores históricos desfasados, no reconocimiento de contribuciones marginales por producto, no reconocimiento de la incidencia de aspectos comerciales y financieros en las tomas de decisiones, distribuciones arbitrarias de gastos indirectos, etc.

Para que existan decisiones eficaces es necesario tener un amplio conocimiento de la realidad de la empresa a través de información precisa y sobre todo por una adecuada motivación de los responsables de la gestión.

Es importante en este sentido el adecuado cálculo de los costos, que no presupone la distribución de los costos fijos a los productos. El producto no tiene la culpa de la generación de costos fijos, ya que las decisiones sobre la estructura de los costos fijos son de la propia responsabilidad de los encargados de gestionar. A medida que se efectúa la distribución de los costos fijos se cometen dos errores: a) perder información del potencial de rentabilidad del producto o línea y b) diluir la responsabilidad de los responsables de la gestión sobre el total de los costos fijos controlables.

Un modelo de decisión centrado en la eficacia demanda información de resultados de actividades y, por lo tanto, de volúmenes y de costos variables de recursos para esos volú-

menes, como así también de costos fijos de cada una de las áreas de responsabilidad.

A partir de estas premisas es que se establece el modelo GECON, a través del cual es posible caracterizar este conjunto de definiciones que deben incorporar los modelos de gestión de las empresas que buscan la eficacia.

### Los antecedentes de la Escuela Argentina del Litoral

Si bien en la Argentina no existen normas de cumplimiento obligatorio vinculadas con la Contabilidad de Gestión, debe señalarse que en 1984 el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO) elaboró un esquema para la presentación de Estados de Resultados por Líneas de Productos, para ser empleado por las empresas industriales que estaban, en esa época, sometidas a un control de precios por parte del Estado.

Dicho esquema fue preparado a solicitud del Ministerio de Economía de la Nación y, aunque no llegó a ser de aplicación obligatoria, representó un aporte invaluable para la satisfacción simultánea de los requerimientos puntuales de los organismos de contralor, como asimismo de las propias empresas privadas y públicas.

En el mencionado esquema se sugería:

- a) La utilización del concepto de costo de producción “normalizado” a valores de reposición y la determinación periódica de los desvíos detectados.
- b) La elaboración por parte de cada empresa de un “manual de costos” donde figuren los criterios seguidos para su determinación (características del sistema, criterios de departamentalización, justificación de las clasificaciones de los distintos factores en variables y fijos, etc.)
- c) La registración formal de información estadística sobre volúmenes de producción y ventas por línea y por mes, capacidades de producción, niveles de utilización de esa capacidad (normal y real), evolución de los costos unitarios de los artículos, insumos físicos normales, precios de insumos, costos periódicos, etc.
- d) La determinación de los costos y resultados en moneda homogénea y en condición de “contado” (valor actual).
- e) El establecimiento de claras atribuciones a las empresas para que ellas determinen libremente la estructuración de sus sistemas de costos, con la consiguiente obligación de suministrar al organismo de contralor todas las informaciones señaladas más arriba.

El esquema de exposición propuesto preveía la segregación de costos de acuerdo a su relación con el volumen de actividad, en variables y fijos, y de acuerdo a su pertenencia al objeto de costos, en directos e indirectos.

Este esquema revela los criterios y principios doctrinarios básicos tomados en consideración por los autores, los cuales, por otra parte, eran los aceptados, en términos generales, por la mayoría de los especialistas argentinos en la materia.

Como puede deducirse de lo dicho, el modelo habitualmente utilizado era -en ese marco- el de Costeo Completo (*Full-Cost*), con una aplicación de los costos fijos sobre las unidades de producto o servicio en función de volúmenes tanto reales como normalizados.

No obstante lo apuntado, a la par de la realidad descrita y ya desde los inicios del

*Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari*

proceso de industrialización, en la Argentina fue posible detectar en importantes empresas - particularmente del sector industrial- la implantación de sistemas de información sobre costos con niveles de excelencia similares a los de las empresas más importantes del mundo.

En ellas, fueron norma la aplicación de sistemas de costos estándares con provechosos cálculos y análisis de desviaciones y adecuada segregación de información para posibilitar la correcta toma de decisiones, integrados a esquemas presupuestarios generales.

Habitualmente la responsabilidad por las tareas corresponde al Sector de Costos y Presupuestos, por lo general dependiente de la Gerencia de Administración y Finanzas.

También se preocuparon -y fueron vanguardia- en la adecuación de las técnicas tradicionales a las desfavorables condiciones que ofrecía el contexto económico inflacionario cuando éste alcanzó niveles incontrolables.

En este último sentido, merece destacarse el desarrollo de una serie de técnicas que buscaban contrarrestar el desfavorable impacto que la inflación provocaba sobre la información contable en general y la de costos en particular.

También la inflación obligó a atender con mayor -si no exclusivo- interés los aspectos vinculados con los “componentes físicos” del costo y su eficiencia, esto es, las cantidades reales de cada factor productivo, con prescindencia de lo relacionado con el “componente monetario” del costo o precio de los factores, ya que se consideraba a su comportamiento como una variable muy poco controlable por parte de las empresas.

Es particularmente destacable la actividad que cumple el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), creado en 1977 por un grupo de profesores universitarios con el objeto de contribuir al enriquecimiento y difusión de la disciplina “costos” y áreas vinculadas, a través de la celebración de jornadas técnicas o investigaciones tanto en el campo doctrinario cuanto en su aplicación práctica, publicaciones de aportes científicos o técnicos, asesoramiento a profesionales y estímulo del intercambio de estudios y experiencias entre sus miembros.

A lo largo del tiempo, los estudios sobre el costeo variable en nuestro país dieron lugar a importantes discusiones sobre la real naturaleza de los costos fijos, que fueron concretando aportes doctrinarios que hoy nutren la abundante bibliografía existente sobre la materia.

La vieja polémica entre los partidarios del costeo completo y el costeo variable, aunque hoy ya bastante superada, dio lugar a fecundas discusiones, tanto en el seno del IAPUCO, cuanto en las cátedras universitarias. Las cátedras de las Universidades Nacionales del Litoral, del Sur y de Salta y, más adelante, las de la Universidad Nacional de Cuyo, las Universidades Nacional y Católica de Córdoba y, en los últimos años, las Universidades del Centro Educativo Latinoamericano (UCEL), Austral (Sede Rosario) y la Universidad Nacional de Rosario, en sus cátedras de “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad”, se cuentan entre las más decididas defensoras del costeo variable como herramienta excluyente para la adopción de decisiones. Estas universidades argentinas han producido un importante número de artículos doctrinarios que pretenden demostrar falencias estructurales en la concepción del costeo completo como herramienta para la toma de decisiones. Sin embargo, la corriente de opinión prevaleciente en el país continúa aceptando los postulados del costeo completo para algunos tipos de decisiones, lo cual se analiza con mayor profundidad en el capítulo IV de este trabajo de investigación.

Un párrafo aparte lo merece la llamada “Escuela del Litoral” generada en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNL, la que viene sosteniendo desde hace más de 40 años el

criterio del costeo variable en sus cátedras de costos, lideradas por los Dres. Amaro Yardin y Hugo Rodríguez Jáuregui. En el curso de su larga trayectoria han sabido introducir enfoques superadores a la original propuesta de Jonathan Harris formulada en 1936, lo que ha originado una línea de pensamiento y acción, seguida luego por otros costistas y docentes en la materia.

Para poder llegar a la situación actual de conocimientos difundidos en nuestro país sobre costeo variable, hubo que atravesar, al menos, por tres etapas consecutivas que se fueron manifestando a través de las últimas cuatro décadas:

Un primer momento, en el cual se comienzan a adoptar los conceptos y criterios vigentes en la literatura principalmente anglosajona, referida a lo que se denominaba costeo directo.

Con el advenimiento e implementación en las grandes empresas de la Argentina, en la década de los 50 y los 60, del sistema de costo estándar, se hizo necesaria la apertura de los costos en variables y fijos para poder determinar en cada período el presupuesto flexible que, comparado con los gastos reales, determinaba las variaciones para cada cuenta de costos. Si bien no se utilizaba como una herramienta de gestión en sí misma, constituyó un avance para que este tipo de empresas comenzara a separar los costos en sus planes de cuenta en función de su variabilidad. Fue en esta etapa en que comenzaron a difundirse los primeros trabajos que daban a conocer esta herramienta de gestión empresarial.

Como decíamos en el párrafo anterior, en nuestro país se conoció primeramente como Costeo Directo (*Direct Costing*), que era la denominación surgida de la traducción literal de los libros y artículos de países de habla inglesa. Esta terminología llamaba a confusión por cuanto se la asociaba a costo directo, expresión ésta que refiere a otro tipo de clasificación abordada en el capítulo II de este trabajo.

En el artículo denominado “Aportes para el logro de una precisión terminológica en torno a la clasificación de los costos”, presentado en mayo de 1978 en oportunidad de realizarse el II Congreso Nacional de Profesores Universitarios de Costos en la ciudad de Tandil, el Dr. Amaro Yardin, quien es reconocido actualmente como el máximo referente del Costeo Variable en la Argentina, propuso el empleo de una terminología clara, coherente y uniforme para distinguir los llamados costos fijos, variables, directos e indirectos, justificando su trabajo al sostener que tanto autores argentinos como extranjeros empleaban un mismo vocablo para denominar fenómenos diferentes, usando las expresiones “materia prima directa” o “mano de obra directa” que emplean el término “directo” para aludir a los materiales más importantes del proceso o al trabajo ejecutado sobre el producto, en vez de limitar dicho vocablo a la alusión de los costos que pueden ser identificados claramente con un objeto de costos.

Desde los años 70 hasta mediados de los 90, podemos marcar una etapa caracterizada por las discusiones terminológicas, técnicas y pedagógicas, planteadas dentro de la antinomia Costeo variable vs. Costeo completo. El sesgo que marcó esta etapa, llevó a la publicación de varios artículos defendiendo o cuestionando alguno de los modelos, lo que no hizo más que enriquecer y mejorar la bibliografía existente hasta ese momento. Artículos publicados en la revista “Administración de Empresas”, o en la revista “Contabilidad y Administración”, o artículos presentados en los distintos congresos nacionales, latinoamericanos e internacionales en la materia, buscaban analizar cada vez con mayor detalle, las ventajas y debilidades que permitiesen justificar la adopción de un criterio de costeo por sobre el otro.

Una tercera etapa se manifiesta en la última década, a partir de la aceptación del costeo variable como herramienta de gestión para la toma de decisiones y no para la valuación de inventarios. Si bien en la actualidad la mayoría sigue postulando los principios del full-

*Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari*

cost para gestionar, creemos que, como dice el Dr. Amaro Yardin<sup>2</sup>: “las causas por las cuales los Contadores son adversos al Costeo Variable son, esencialmente, dos:

El inconsciente colectivo de grupo.

La confusión reinante acerca de los objetivos de la Contabilidad.

Si bien sólo el transcurso del tiempo puede vencer las creencias fuertemente arraigadas en el inconsciente colectivo, es posible acelerar este proceso a través de la difusión de ideas claras originadas en un profundo análisis de la realidad económica.

### **Comparativo sobre las principales propuestas de ambas escuelas**

Tratando de efectuar un paralelismo entre los puntos más destacados de cada una de las escuelas líderes en el estudio e implementación de estas herramientas de costeo, surgen puntos comunes de coincidencia entre ambas, pero también aparecen aspectos sobre los cuales cada una de dichas líneas de pensamiento puso mayor énfasis.

Tomando en cuenta ambos aspectos, podemos puntualizar las propuestas elaboradas e introducidas por la Escuela del Litoral, con un carácter puramente enumerativo y no taxativo, de la siguiente manera:

- Clasificación y definición correcta de los conceptos de costos directos, indirectos, variables y fijos.
- Eliminación del concepto “costo fijo unitario”.
- Eliminación de la distribución de los costos fijos indirectos entre líneas.
- Eliminación de la segregación de costos conjuntos, sean variables o fijos.
- Segregación de los costos fijos en directos e indirectos atendiendo al objeto de costos.
- Valuación de los bienes producidos al valor de “venta en bloque”.
- Formación de precios partiendo del costeo variable.
- Determinación de resultados del sector producción, independientemente del resultado de la comercialización de los productos.
- Ampliación del empleo del Punto de Equilibrio a la planificación de resultados.
- Creación de la fórmula del Punto de Equilibrio Monetario con el empleo de margen de marcación.
- Extensión del empleo del Punto de Equilibrio a situaciones de modificaciones de los costos variables, costos fijos y precios de venta.
- Formulación de una propuesta original del concepto de moneda homogénea para generar informes gerenciales en contextos inflacionarios.
- Formulación del concepto “Costo de las decisiones”
- Consideración de la incidencia del costo de oportunidad
- Concepto mejorado para el cálculo de la capacidad ociosa para la información gerencial.

En cuanto a las principales características exploradas por el GECON de la Universidad de San Pablo, podemos mencionar a las siguientes:

- Asignación de costos variables al producto y de costos fijos al período.
- Utilización de moneda de igual poder adquisitivo.



- Segregación de los componentes financieros implícitos derivados de la condición de pago o de cobro.
- No reconocimiento de ingresos y beneficios solamente en ocasión de la venta, desconociendo el reconocimiento de resultados en las diversas actividades productivas de la empresa.
- Incorrecta medición del desempeño de las áreas o de los resultados de las líneas de productos en función de prorrateos arbitrarios de costos fijos.
- Fijación de precios de transferencia, a través de la aplicación del concepto de valor de los bienes.
- Distinción entre costos controlables y no controlables en relación a un objeto de costos en particular.
- Metodología de fijación de precios a través de la contribución marginal por horas trabajadas.
- Aplicación del valor del mercado para el reconocimiento de las utilidades (precios y costos a valor corriente)

Ambas corrientes de pensamiento analizaron y difundieron estos conceptos logrando conformar un cuerpo de ideas homogéneo para facilitar los cálculos de costos para sus distintas funciones y la toma de decisiones en los ámbitos empresariales.

#### **Antecedentes encontrados de otros autores sobre el tema**

Aunque se reconoce casi universalmente a Jonathan Harris como el creador del Costeo Directo -actualmente con su denominación más apropiada de Costeo Variable- en realidad el mencionado autor compartió esta creación con G. Charter Harrison dado que, según el autor Wilmer Wright, en su libro "Costos Directos Standard", "...ambos diseñaron la técnica llamada costeo directo". El trabajo de estos autores estadounidenses fue independiente y paralelo, pero Jonathan Harris fue el primero en instalar el nuevo método, en la Dewey & Almy Chemical Company en 1934, mientras que Charter Harrison realizó su primera instalación en la *Spool Cotton Company*, alrededor de un año después. Este último autor no pudo encontrar a nadie tan audaz como para publicar su artículo, por lo que optó por hacerlo privadamente en 1937, a través de una serie de monografías reunidas bajo el título de "*New wine in old bottles*"

A Jonathan Harris se lo reconoce como el padre del Costeo Directo a través de un trabajo publicado en 1936 titulado "¿Cuánto ganamos el mes pasado?", donde se simula un supuesto diálogo llevado a cabo entre miembros del comité ejecutivo de una empresa, para tratar el estado de resultados de dos meses consecutivos de la compañía, los cuales no arrojan los resultados esperados, a pesar de no haberse modificado ni el *mix* de ventas, ni los precios unitarios y habiendo aumentado las ventas en el segundo mes, a pesar de que la producción en dicho mes fue inferior. A pesar de todo lo mencionado precedentemente, el Costeo Variable no tuvo en sus comienzos -al menos en Estados Unidos- una favorable acogida, ya que las primeras reacciones de los contadores fluctuaron entre la indiferencia y la oposición severa.

Entre los más tempranos seguidores del nuevo enfoque se puede citar a Clem N. Kohl quien en 1937 escribió un artículo donde examinaba de un modo crítico algunos aspectos de los métodos convencionales de costeo. Paulatinamente el Costeo Variable fue ganando adeptos y creció la cantidad de escritos en su favor.

*Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari*

Esta metodología nace, además, en forma prácticamente simultánea en Gran Bretaña, bajo la denominación de Costeo Marginal, por lo que se puede afirmar que este nuevo enfoque fue abordado por ambos países contemporáneamente.

En 1947 apareció en Londres el libro de Lawrence y Humphreys dedicado casi exclusivamente al costeo marginal.

Aunque el nacimiento formal de este nuevo enfoque haya tenido lugar con el artículo de Jonathan Harris anteriormente citado, es necesario mencionar algunos antecedentes de épocas anteriores que explicaban y comentaban de manera rudimentaria, el alcance de lo que hoy conocemos como metodología del Costeo Variable.

Se puede mencionar como antecedente remoto, el trabajo de los norteamericanos Garcke y Fells del año 1893, quienes esbozaron un criterio de distinción entre los costos del producto y los costos del período, que parece guardar algunas semejanzas con el enfoque propuesto por Harris y Harrison.

Mientras tanto, en Alemania, la Contabilidad de Gestión tuvo sus inicios a comienzos del Siglo XX. Su principal contribuyente, Eugene Schmalenbach (1873-1955), enfatizó la independencia entre la Contabilidad Tradicional y la Contabilidad de Costos. Schmalenbach sugería el uso de los costos marginales como base para la formulación de precios siempre y cuando no se alcanzara la capacidad plena. Este autor separaba los costos variables de los costos fijos y asignaba los variables al costo de los productos con fines de competitividad de precios.

En el periodo de entreguerras la influencia alemana en los estudios económicos fue notable a nivel mundial. Parte de esta influencia se debió, en gran medida, a las teorías que Schmalenbach formulaba desde Colonia.

Este autor dedicó gran atención en su actividad científica al estudio de las diferencias entre el comportamiento real de la empresa y la información contable y financiera. También realizó sólidos estudios sobre el problema de los precios de transferencia en las grandes empresas (precios con los que se miden los consumos internos), que al no ser medidos adecuadamente podían crear situaciones de ineficiencia.

En 1925 Schmalenbach publica en Leipzig su libro “Base de cálculo de los costos propios y la política de precios”, donde resume sus ideas con respecto a los costos fijos y variables, sentando las bases del Costeo Variable.

Además, en las primeras décadas de este siglo aparece el llamado Análisis del Punto muerto o Punto de Equilibrio –como se lo conoce hoy día- desarrollado por Walter Rautenstrauch, de la Universidad de Columbia. Aunque el primer escrito sobre esta herramienta gráfica apareció recién en 1922, dicho autor había comenzado a desarrollarla en sus clases en los años anteriores a la Primera Guerra Mundial. El gráfico del Punto de Equilibrio aparece de esa manera casi invariablemente unido al enfoque del Costeo Variable, constituyendo una de sus expresiones gráficas más generalizadas, la cual ha ido mejorándose, perfeccionándose y ampliándose para el largo plazo, particularmente a partir de estudios llevados a cabo en los últimos 30 / 40 años.

En una importante compañía estadounidense el director de presupuestos instaló en 1908 un sistema de costos que registraba en forma separada los costos fijos y los variables, con el propósito de disponer de costos marginales para la determinación de precios de venta. El mismo sistema fue usado luego por varias compañías, participantes de un estudio, siendo adoptado en 1919 en forma definitiva por varias de ellas. Sin embargo, éstas continuaron usando el método del costeo por absorción para valuar sus inventarios. Algunas empresas, a su vez, comenzaron a costear

sus inventarios de acuerdo al costeo directo desde el año 1922. En 1926 una compañía cambió su sistema de absorción por uno de costeo directo, y otra más lo hizo en forma gradual en 1932.

En la década del 50 otro autor reconocido, el francés Guy Bouchet fundamentó la necesidad de trabajar con la metodología del Costeo Variable. Todo su estudio se basó en el análisis e interpretación del “Umbral de Rentabilidad” - el llamado “Punto de Equilibrio”-, haciendo hincapié en la importancia de analizar los resultados a partir de las “Ventas” más que de la “Producción”.

Para la fijación del Punto de Equilibrio, el autor primeramente hace referencia a una clasificación necesaria de los factores de costos por su variabilidad, distinguiendo entre aquellos costos que llama “de estructura” (fijos), que son los que generan la aptitud para producir y vender, de los que se originan a causa del volumen de producción o venta, que llama “proporcionales” (variables); haciendo también una subclasificación en “semivariabes”, definiéndolos como los que varían en igual sentido al volumen pero a diferente escala y los define como una mezcla de proporcionales y cargas de estructura. Dentro de las cargas de estructura el autor hace una subdivisión entre aquellas que son generales, -los costos que comúnmente se llaman “indirectos”-, de los que se realizan en beneficio de una línea, un producto, un departamento, etc., habitualmente llamados “directos”.

Posteriormente hace una crítica de los métodos que arriban al costo del producto imputando los gastos de estructura mediante coeficientes o porcentajes totalmente arbitrarios, sosteniendo que lo único que consiguen es distorsionar la realidad y no permitir ninguna visión clara de las relaciones que se dan entre “costos, volumen, utilidad”, tomando postura por el Costeo Variable - llamado por él *Direct Costing*- y la técnica del punto de equilibrio.

En el año 1953, la NAA (National Association of Accountants), en EE. UU., inició una investigación destinada a recoger y sistematizar la experiencia acumulada por las empresas pioneras en la adopción del nuevo enfoque de costeo, participando en ese estudio 18 empresas, repartidas en cuanto a variedad de actividades y tamaños. Además de este hecho, el *American Institute of Accountants* incluyó 21 preguntas sobre este tema en la sección de teoría contable del examen para otorgar el título de Contador Público, por lo que dicho año fue considerado el año del Costeo Directo en Estados Unidos.

A partir de ese momento esta metodología empezó a difundirse organizadamente en el mundo como un conjunto de normativas y técnicas con una base conceptual y homogénea, comenzando a aplicarse de inmediato en Alemania y Bélgica.

Si bien se establecía que el costo de fabricación debía contener sólo los elementos de naturaleza variable, y que aquellos de naturaleza fija debían imputarse a cuentas de pérdidas y ganancias, este método era implementado inclusive para la valorización de inventarios.

El interés por el costeo directo continuó en aumento y en 1959 la NAA realizó dos series de conferencias sobre el tema y en ambos casos el número de inscriptos superó la capacidad de las instalaciones, calculando que asistieron aproximadamente unas 800 personas, tras lo cual la NAA siguió investigando sobre estos temas y particularmente en lo referido a la implementación del Costeo Directo en las empresas estadounidenses. En sintonía con ello, el Comité de Planeamiento de Investigaciones, recomendó la realización de un segundo estudio sobre el Costeo Directo, donde se resumía la experiencia de cincuenta compañías participantes del estudio, las cuales aportaron información acerca de sus aplicaciones referidas a esta metodología de costeo. Se efectuaron entrevistas detalladas con funcionarios de cada una de ellas prosiguiendo el trabajo hasta que las entrevistas dejaron de proporcionar material nuevo. Se encontró que algunas de las compañías tenían una experiencia muy

Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

limitada sobre el Costeo Directo por lo que fueron eliminadas quedando las cincuenta mencionadas. En términos generales, los directivos de las compañías que formaron parte de este estudio, opinaron que su experiencia con el Costeo Directo había sido favorable.

Un reconocido autor mexicano, Armando Ortega, efectuó a principios de la década de los 60 un interesante aporte teórico a esta herramienta al sostener un análisis de los fundamentos técnicos del costeo directo tratando de demostrar si es admisible a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados sostener que en el costo unitario de producción (que sirve de base para valorar los inventarios contablemente), se excluyan los costos fijos de producción originados durante el período en que dichos artículos fueron fabricados, separando el análisis de esta cuestión en tres puntos.

El primero es desde el punto de vista de los PCGA, analizando el concepto de “Activo”, el cual debe incluir aquellos costos que deban diferirse si se origina una erogación justificable y que representen un factor del cual pueda anticiparse razonablemente un beneficio o contribución futuro, concluyendo que los activos sólo deben consistir en costos relevantes que tendrán influencia sobre resultados futuros, de lo contrario no representan un servicio potencial pues no afectan su re-incurrencia en costos futuros. Por tal razón, los costos fijos deben quitarse del activo ya que al período siguiente en condiciones normales se deben volver a incurrir en ellos por su condición de periódicos.

El segundo punto refiere a si resulta correcto que el Costeo Directo excluya del costo unitario de fabricación a los costos fijos, ya que los mismos se utilizan para la fabricación de los productos, concluyendo que sí es correcto, debido a que los cargos fijos de producción son necesarios para la fabricación, pero no para la producción de uno o varios artículos aisladamente, sino para un conjunto de ellos dentro de ciertos límites de tiempo y capacidad.

En tercer término, se pregunta si es válida la forma de determinar las utilidades del costeo directo, aplicando la totalidad de los costos fijos de producción y de operación al período, concluyendo que sí, por cuanto de esta forma se establece una estrecha vinculación entre las utilidades y las ventas eliminando la influencia que la mayor o menor producción obtenida pueda tener sobre los resultados como ocurre con el costeo tradicional que acumula en el inventario la proporción de costos fijos equivalente a las unidades producidas y no vendidas.

Otro grupo de artículos que se pueden reportar como antecedentes de esta metodología son los escritos en las publicaciones de la *Nacional Association of Accountants*, entre ellos el de Merlyn K. Johnson, publicado en “Contabilidad Gerencial”, n° 9 en diciembre de 1968. El autor de este artículo propone compatibilizar las metodologías del costeo directo y la del costeo por absorción a los efectos de la elaboración de un solo informe que le sirva al empresario para gestionar y que además le permita cumplimentar con las normas contables sobre la valuación y exposición del estado de resultados para terceros.

A tal efecto propone que toda la estructura se adecue a los requerimientos de la información de gestión, usando la metodología del costeo directo, segregando un subtotal que denomina “ganancia variable” y otro que denomina “ganancia por línea”.

### **Países con aplicación masiva del costeo variable**

Como resultado de la búsqueda que efectuamos en nuestro trabajo de investigación, se constituyó en un verdadero hallazgo constatar una amplia difusión de la metodología del Costeo Variable en los países escandinavos como Noruega, Suecia, Finlandia y Dinamarca, que resumimos en las siguientes conclusiones:

En 1894, Petersen fue el primer economista en introducir la idea marginalista en Dinamarca. Palle Hansen, Vagn Madsen y Zakken Worre fueron académicos dinamarqueses que introdujeron la idea marginalista en la contabilidad y luego en los negocios.

Palle Hansen, que comenzó sus estudios de administración en 1938 en la Universidad de Copenhague, fue inspirado por las ideas americanas sobre contabilidad y gestión después de la II Guerra Mundial. En 1957 fue seleccionado por el Comité de Productividad del Ministerio de Comercio para encabezar una delegación de 6 semanas en Estados Unidos financiada por el Plan Marshall. Hasta ese momento las empresas dinamarquesas sólo usaban los métodos de costeo y presupuesto en una mínima proporción. Después de esta experiencia Hansen comienza a defender la ventaja del uso de costeo directo sobre el denominado full-cost que en Dinamarca se conoció como “Principio de Contribución Marginal”. Al regreso de su viaje a Estados Unidos, Hansen comenzó a dictar cursos a los empresarios basados en su filosofía de que los sistemas de contabilidad debían ser más flexibles a fin de permitir un mejor control de los costos y la rentabilidad de las empresas y que los modelos de contabilidad de costos tradicionales eran demasiado sofisticados para la mayoría de las empresas dinamarquesas. En 1957, lanzó una publicación, “Liderazgo y Rentabilidad”, a través de la cual comenzó a exportar las ideas americanas sobre costeo a las empresas dinamarquesas y a los demás países nórdicos.

Zakken Worre (Dinamarca, 1958), tomó las ideas de Hansen y desarrolló su tesis doctoral sobre la contabilidad de gestión.

Martii Saario, en la década de 1950 a 1960, fue el precursor en Finlandia de ideas innovadoras sobre contabilidad de costos y de gestión.

En Noruega ya se habían realizado varios estudios sobre Costeo Variable (ver Bjornenak, 1994). En una encuesta realizada en 1948 (Jensen 1949), todas las empresas usaban alguna forma de costeo completo. A partir de entonces, comienza la transición hacia el costeo variable. En una encuesta realizada en 1963 (Lanhholm, 1964), el 45% de las empresas usaban costeo variable, porcentaje que había aumentado a 2 de cada 3 empresas en 1975 (Vägesether, 1975). Una encuesta de 1993 (Bjornenak, 1994), demostró que el 71% usaba principalmente Costeo Variable.

En Dinamarca, un estudio realizado por Andersen y Rohde (1994) arrojó que 6 de cada 10 empresas usaban alguna forma del principio de costeo marginal, no sólo para el cálculo del costo de sus productos sino también en la determinación del precio, el análisis de la rentabilidad de productos y/o clientes, control de costos y valuación de inventarios. (ver también Israelsen et al., 1996).

En un estudio realizado por Sörensen e Israelsen (1994) se descubrió que 9 de cada 10 empresas realizaban análisis de rentabilidad de productos y/o clientes en jerarquías de contribución marginal escalonadas en uno o más niveles.

En Finlandia, Lukka y Granlund (1996) llevaron a cabo una encuesta en base a un cuestionario sobre prácticas de contabilidad de costos para dicho país en 1992. Hyvönen y Vuorinen realizaron la misma encuesta 7 años más tarde.

Resultados de 1992: 46,5% de las empresas medianas usaban costeo marginal, 28,7% sólo costeo completo, 23,8: los dos métodos,

Resultados de 1999: 30,3% de las empresas medianas usaban costeo marginal, 43,3% sólo costeo completo, 28,8: los dos métodos

De acuerdo a un informe sobre los resultados de un estudio del desarrollo paralelo de libros de textos que se usaron en la contabilidad de costos y prácticas de costeo en

Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

Noruega desde 1936 hasta la actualidad, se demuestra que el período se puede dividir en tres etapas: la primera se caracteriza por la influencia alemana; la segunda se caracteriza por una combinación entre la tradición alemana y la influencia dinamarquesa y norteamericana, y la tercera está dominada por la influencia norteamericana. Este desarrollo está vinculado con tres encuestas sobre prácticas de costeo en Noruega (1948, 1963 y 1993), las cuales incluyen las empresas manufactureras más importantes de Noruega. Estos estudios demuestran un desarrollo que concuerda con el correspondiente en los libros de texto. El trabajo enfatiza cómo los cambios en los libros de texto se corresponden con los cambios en la práctica. Esto se puede explicar a través de la falta de una fuerte tradición de costeo en Noruega y por el hecho de que es más fácil cambiar los libros de texto que las prácticas de costeo.

A su vez, en el artículo “Swedish Costing”, al cual hemos accedido a través de la herramienta de Internet, se puede leer:

*“...la distinción entre costos variables y fijos es una tradición en Suecia. Para fines de las décadas del 40 y del 50 ya se habían demostrado las deficiencias del método del costeo total en Suecia y se presentaron métodos alternativos basados en el costeo variable. Empresas como Denver Sala, Outokumpu, CRS y de alguna forma Skultuna Flexible no utilizan modelos de Costeo Completo, sino modelos de Costeo Variable. Las ideas de Madsen sobre la contabilidad de costos todavía se aplican.”*

Haciendo una búsqueda por Internet sobre este autor, Madsen, se encontró la siguiente bibliografía: Anthony G. Hopwood, *Handbook of Management Accounting Research* (Manual de investigación sobre contabilidad de gestión) Volumen II, de Christopher S. Chapman, University of Oxford. Reino Unido, Michael D. Shields, Michigan State University, EE. UU, 2007. En el capítulo 23: “Evolución de las ideas sobre contabilidad de costos y de gestión en los países nórdicos” se puede leer el siguiente párrafo relacionado con la “Idea Marginalista” en dichos países:

*...“La primera mitad del siglo XX se caracterizó por el uso de los modelos de costo completo y costo estándar.*

*Las décadas del 50 y 60 se caracterizaron por el debate entre el Costeo Variable o Directo vs. el Costeo Completo. Algunas industrias como las de acero comenzaron a utilizar el modelo marginalista a principios de 1950 (Jönsson). Las ideas marginalistas que surgieron en los académicos de las universidades londinenses se estaban confirmando por la experiencia práctica y se comenzaron a considerar importante”*

### **Menciones esporádicas a la metodología**

En Japón, un importante autor en gestión moderna, Tanaka, ofrece una descripción detallada del sistema de presupuestación de Toyota. Señala este autor que en la estimación de ventas se utilizan los pronósticos elaborados por la Dirección Comercial, combinándola con las ventas necesarias para un objetivo de utilidad predefinido, determinando objetivo de beneficios y volúmenes de producción resultantes, segregando los costos presupuestados en variables y fijos.

El presupuesto de los gastos fijos se segrega a su vez por función y por lo general distinguiendo los costos que existen por tener una determinada capacidad de planta (ej.: alquileres, impuestos sobre la propiedad), de aquellos fijos relacionados con el nivel de utilización de dicha capacidad. (iluminación, cantidad de supervisores). Los costos fijos estructurales son los que no tienen espacio para recorte, pero también pueden ser los tipos de costos cuya reducción afectaría el crecimiento.

El presupuesto de los gastos variables se relaciona principalmente con los costos de producción no vinculados con la adquisición de las piezas, dado que el costo de estas materias primas no puede reducirse simplemente porque involucran la negociación y hay consideraciones complejas que se involucran en estas transacciones de compra. Estos restantes costos variables de producción (costos variables de producción - costos de las piezas) son controlados por el presupuesto Kaizen, que sólo muestra el valor de la mejora continua en el grupo de los costos variables. Tanaka define el “valor Kaizen”, como la reducción de los costos que se pueden producir al modificar los volúmenes de producción.

Para reducir costos, Toyota se centra en los costos de producción variables controlables y requiere que a través de la reducción general de dichos costos variables se logre reducir el nivel de costos para cada proceso de producción.

En los artículos y contactos de CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), mencionados anteriormente, se encontraron trabajos realizados en 1970, utilizando costeo variable para la confección de presupuestos de costos, como así también exámenes de esta institución donde se toman ejercicios de costos con estas características. Además se encontraron escritos sobre prácticas contables en el Reino Unido y un artículo sobre cómo realizar un plan de negocios, todos ellos con mención de la metodología del Costeo Variable.

En el último simposio de ATS Andlauer, una empresa de transporte de carga con sede en Canadá que se llevó a cabo en Orlando, Florida del 12 al 16 de octubre de 2008, los participantes analizaron la importancia de que las empresas de transporte de cargas internacionales cambien hacia los modelos de Costeo Variable.

### **Respuestas obtenidas del envío de las encuestas**

Durante el trabajo de investigación se enviaron *mails* a aproximadamente 66.000 contactos para responder en español y en inglés, a direcciones de contadores, empresas y universidades, mayormente españolas, y direcciones de contacto de personas dentro de cada institución. Incluía una encuesta, donde debían responder esencialmente temas vinculados con el conocimiento y la aplicación concreta de la metodología del Costeo variable. En la mayoría de los casos se observaron respuestas donde el encuestado manifiesta conocer la metodología del costeo variable, aprecia los resultados de su instrumentación, pero la aplica poco frecuentemente. Cuando se le pide la respuesta al conjunto de preguntas vinculadas al costeo variable, en la mayoría de los casos, desconoce sobre qué se está hablando.

Se recibieron un total de 85 respuestas, provenientes en su gran mayoría de España, Colombia y el Reino Unido, tal como se puede observar en el siguiente cuadro:

Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

### Orígenes de las respuestas recibidas

País de origen	Respuestas positivas	Respuestas negativas	Respuestas totales
España	6	47	53
Colombia	2	8	10
México	1	6	7
Reino unido	2	5	7
Alemania	1	3	4
Venezuela	1	3	4
<b>Totales</b>	<b>13</b>	<b>72</b>	<b>85</b>

Como se puede apreciar, de todas las respuestas recibidas, sólo 13 han tenido relevancia concreta para nuestro trabajo mientras que las restantes no han enriquecido nuestra investigación, ya que muchos de los encuestados respondieron que no aplican esta metodología, mientras que otros no la conocen o bien no trabajan en las áreas inherentes a este tema.

Cabe destacar que de las respuestas positivas recibidas como consecuencia del primer grupo de encuestas enviadas, se procedió a efectuar una clasificación de las mismas de acuerdo a su contenido, fortaleciendo el seguimiento de aquellas catalogadas como respuestas positivas al objeto de la investigación, para reenviarles correos solicitándoles mayor información sobre diversos contenidos tales como fuentes bibliográficas consultadas, autores, artículos leídos, etc, pero que lamentablemente no tuvieron mayor eco que el mencionado más arriba.

### Conclusiones

Acerca del principal objetivo de este trabajo, cual es la investigación sobre la bibliografía que aborde temas doctrinarios sobre costos y gestión de empresas, puede afirmarse que, de acuerdo a lo observado en esta investigación, desde muy temprano se vio la necesidad de reconocer por parte de cualquier actividad económica la existencia de elementos de comportamientos fijos y variables en la composición de los costos. Con el paso del tiempo, ante el avance del mundo de los negocios y la necesidad de contar con mayor información, se comienza a observar, ya finalizando el siglo XIX, una tendencia a requerir de la contabilidad no sólo información registral de sus operaciones e informes cuyos destinatarios fundamentales sean los terceros, sino que además cumpla un rol más amplio en cuanto a información, proporcionando elementos útiles para orientar la actuación de los que deban tomar decisiones internamente.

Pero es a partir de la publicación del artículo de Jonathan N. Harris que se empezaron a hacer estudios sustentando la metodología del mal llamado Costeo Directo, hoy Costeo Variable, y denostaban al Costeo Tradicional. La metodología del Costeo Variable comenzó a generalizarse extendiéndose a países del Reino Unido, países escandinavos, Alemania, Bélgica y Japón, entre otros, y un poco más tarde a Latinoamérica. Tan es así, que se pudo observar que en los países nórdicos llegó a ser la metodología más adoptada por las empresas desde los años 1970/80 en adelante, mostrando sin embargo, posteriormente una tendencia a declinar a mediados de los años 1990.

Esta expansión en cuanto a su uso y aplicación se pudo observar en la mayoría de



los países en los años de furor -las décadas del 50 y 60- pero a partir de allí se comienza a observar una declinación en la popularidad de esta metodología. Creemos nosotros que esto se debió no a fallas en la metodología o a su inaplicabilidad, sino al hecho de que las normas contables en general no lo contemplan dentro de sus principios, dado que la inmensa mayoría de ellas adoptan el *full cost* como metodología para la valuación de los inventarios.

Esto hizo que los distintos profesionales relacionados con las Ciencias Económicas se abocaran a trabajar con una única corriente de costeo que sirva a fines legales y de gestión simultáneamente. Por ello es que en los años donde comienza la denominada época turbulenta en los negocios, las primeras armas utilizadas para gestionar fueron las mismas que se usaban para los balances de publicación. Esta confusión actualmente ha tratado de ir aclarándose, en virtud de que se reconoce que no se pueden aplicar los mismos conceptos para dos tipos de informaciones tan disímiles en cuanto a destinatarios, frecuencias, normativas, principios utilizados, y metodologías empleadas.

Es por todo lo mencionado que creemos que esta dualidad que presenta la contabilidad en cuanto al tipo de información necesaria para los distintos destinatarios que se nutren de la misma, lleva a que el Costeo Variable tenga hoy nuevamente plena vigencia sustentada por la corriente de la Escuela del Litoral y del GECON, aunque aun hoy no ha logrado generalizar masivamente su uso para la gestión.

*Recibido: 24/05/10. Aceptado: 28/06/10.*

## NOTAS

<sup>1</sup> El presente artículo es parte de una investigación, que lleva el mismo nombre, realizada en el ámbito de la Secretaría de Investigación y Desarrollo de UCEL, cuyo director ha sido el Dr. Amaro Yardin.

<sup>2</sup> Yardin, Amaro, “¿Por qué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?” En “Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos”, Córdoba, 2001.

## BIBLIOGRAFÍA

- Bouchet Guy. “Cómo controlar la rentabilidad de una empresa”. Barcelona, Montserrat de Casanovas, 1960.
- Catelli, Armando y Guerreiro, Reinaldo. “Gestión económica: administración por resultados económicos para la optimización de la eficacia empresarial”, en *Revista Costos y Gestión*, N° 24, Buenos Aires, junio de 1997.
- de Sousa Ferreira, Araceli; de Alentar, Fabio Gilberto; Libonati, Jerónimo y Schmidt, Paulo. “Sistema de acumulação de custos e receitas: uma visao de gestão econômica – gecon”. *V Congreso Internacional de Costos*, Acapulco, México, 1997
- Dias Filho, José María; Santos, Luis Paulo Guimaraes dos y Andrade Cacilda Soares de. “Modelo de decisão aplicavel a eventos de produção: uma abordagem da gestão econômica” en *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos*, Universidad de León, España, Julio de 2001.
- Dschenffzig, Dieter y Mazer, Horacio, moderador: J. F. Punturo. “Mesa redonda: costeo directo vs costos de absorción”. En *Contabilidad Gerencial*. Ed. Nacional Association of Accountants, filial Bs As, Argentina. Mayo de 1970, n° 17.
- Furlan, S. y Provenzali, P. *Contabilidad de costos e informaciones extracontables*, capítulo XIII: “La contabilidad de costos directos”. Bilbao, Deusto 1977, 2ª edición
- Merlyn K Johnson. “Un sistema de costeo directo modificado para planeamiento y control”, en *Contabilidad Gerencial*, Ed. Nacional Association of Accountants, filial Bs. As., Argentina. Diciembre de 1968, n° 9.
- National Association of Accountants “La gerencia considera el costeo directo”(traducción del Sr. Juan Carlos Vázquez). Copia mimeografiada, sin datos.
- Oliveira, Antonio Benedito Silva y Pereira, Carlos Alberto. *O modelo de dados para um sistema de contabili-*



Roberto M. Baldini, Marisa A. Casari

- dade para gestão econômica* VII. Congreso del Instituto Internacional de Costos, Universidad de León, España, Julio de 2001.
- Ortega, Armando “El costeo directo en relación con los estados financieros” en *Revista Finanzas y Contabilidad*, México - Revista Selección Contable, Buenos Aires, 1962.
- Perel, Vicente L. “¿Qué son los costos directos?” en Revista *Selección Contable*, vol XI n° 61, Buenos Aires, agosto de 1956.
- Perel, Vicente L. “Más sobre el costeo directo” en *Selección Contable*. Versión en castellano de un artículo publicado en la revista norteamericana *The Accounting Review*. Buenos Aires, octubre de 1956.
- Yardín, Amaro R. y Demonte, Norberto G. “*Hacia una teoría heterodoxa del costo*” en *Anales del XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Tandil, noviembre de 2004
- Yardín, A. “¿Por qué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?” en *Anales del XXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, Córdoba, octubre de 2001
- Viana, María Lucía. “Uma reflexão sobre a contribuição informacional dos custeios: absorção variável e ABC”, en *VII Congreso del Instituto Internacional de Costos*, Universidad de León, España, Julio de 2001.



# ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DO COMPARTILHAMENTO DA INFORMAÇÃO E DA COMPLEXIDADE DA TAREFA NA DECISÃO EM GRUPO

**Monize Sâmara Visentini - Mauri Leodir Löbler\***

**RESUMEN:** Este trabajo examina de qué modo el compartir información afecta la toma de decisiones en grupo y muestra el efecto de la complejidad de la tarea en el proceso de decisión grupal. Como metodología de investigación se realizó un cuasi-experimento en laboratorio, teniendo como variables independientes el hecho de compartir información y la complejidad de la tarea, y como variable dependiente la toma de decisión en grupo. Las discusiones de los grupos fueron seguidas por observadores entrenados y grabadas para su posterior análisis. Participaron del experimento 144 personas. De manera general se verificó que la diferencia en el hecho de compartir la información y la complejidad de la tarea no afectó de manera importante la toma de decisión de los grupos estudiados.

**Palabras clave:** ompartir información - proceso de decisión grupal

**RESUMO:** Este trabalho verifica como o compartilhamento de informações afeta a tomada de decisão em grupo e; ilustra o efeito da complexidade da tarefa no processo decisório grupal. Como metodologia de investigação realizou-se um quase-experimento em laboratório, tendo como variáveis independentes o compartilhamento da informação e a complexidade da tarefa, e como variável dependente a decisão em grupo. As discussões dos grupos foram acompanhadas por observadores treinados e gravadas para posterior análise. Participaram do experimento 144 indivíduos. De modo geral, verificou-se que a diferença no compartilhamento da informação e na complexidade da tarefa não afetou sobremaneira a decisão dos grupos estudados.

**ABSTRACT:** *Analysis on the Influence of Information Sharing and Task Complexity in Group Decision Making*

This paper seeks to ascertain how information sharing affects the group decision making and, illustrate the effect of task complexity in group decision making. The methodology applied was an almost-experimental research conducted in a laboratory, having as independent variables the information sharing and task complexity; and as a dependent variable, group decision. Group discussions were followed by observers previously trained and recorded for further analysis. The number of participants in the experiment was 144. In a general sense, there was no influence of information sharing and task complexity in group decision. Other variables involved, controlled in the study, like groups formation, exercised a great power of explanation for the differences found. The study brings a contribution to the academic and organizational practice.

**Key words:** information sharing - group decision

---

\* *Monize Sâmara Visentini* é mestre em Administração pelo Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Maria (Rio Grande do Sul, Brasil). Atualmente é doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Rio Grande do Sul, Brasil). Possui interesse de pesquisa relacionado à decisão individual e grupal, administração e sistemas de informações. E-mail: monize.s.visentini@gmail.com

*Mauri Leodir Löbler* é doutor em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Rio Grande do Sul, Brasil). Atualmente é professor adjunto do departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal de Santa Maria (Rio Grande do Sul, Brasil). Possui interesse de pesquisa relacionado à decisão, informação, administração e sistemas de informações. E-mail: mllobler@hotmail.com



## 1- Introdução

Um critério organizacional que tem recebido atenção substancial pelos pesquisadores de grupos de trabalho é a influência que esses têm sobre a tomada de decisão e o processo decisório (Moon, 2003). Isso porque, segundo Parks e Cowlin (1995), grande parte das importantes decisões organizacionais são realizadas em grupo, ou dentro desse contexto. Devido a relevância da decisão em grupo nas organizações, pesquisas têm sido desenvolvidas para identificar aspectos chave do grupo e dos indivíduos que o compõe, entretanto, só recentemente a tomada de decisão em grupo começou a ser explorada de maneira mais intensiva, chamando a atenção dos pesquisadores (Kocher e Sutter, 2007).

Um dos principais motivos para isso, segundo Parks e Cowlin (1995), é o pressuposto de que cada membro do grupo traz para a resolução da tarefa um conjunto de conhecimentos relevantes e distintos, que através da discussão passam a ser disseminados para todo o grupo, e como resultado há o agrupamento de um número maior de fatos do que se conseguiria sozinho. Entretanto, tal pressuposto é discutido e contestado por alguns pesquisadores, tendo como pioneiros nesta indagação Stasser e colegas (Stasser e Titus, 1985, 1987; Stasser, Taylor e Hanna, 1989; Stasser e Stewart, 1992).

Eles têm demonstrado que a discussão do grupo tende a girar ao redor dos fatos que são comumente conhecidos, ou seja, fatos comuns. Isso comprova que informações conhecidas por poucos membros são relativamente raras de se compartilhar. Esse fenômeno foi denominado por Stasser e Titus (1985) como “*biased sampling*”, sendo investigado, através de estudos em laboratório, por meio de *hidden profile tasks*, ou seja, tarefas nas quais os sujeitos experimentais recebem um conjunto comum de informações e algumas informações exclusivas acerca do que se está decidindo, e que, posteriormente, deveriam compartilhar com o restante do grupo a fim de tomar a melhor decisão. Porém, as informações predominantes que são trocadas entre os indivíduos, no momento da discussão, são aquelas que todos possuem, havendo pouca menção as informações exclusivas (Stasser e Titus, 1985).

Esse fato acarreta em decisões sem qualidade e muitas vezes erradas. Tal situação corrobora para que estudos sejam realizados a fim de identificar aspectos referentes a este fenômeno, de modo que possam contribuir para minimizar os efeitos ressaltados. Entretanto, ainda cabe questionar, se a quantidade de informação analisada pode afetar a decisão em grupo. Como se percebe, alguns estudos comprovam que a maneira como a informação é compartilhada entre os membros do grupo pode acarretar em decisões mais pobres, entretanto, qual a quantidade de informação que maximiza esse efeito? O estudo da complexidade da tarefa permite respostas a essa indagação.

No campo da decisão individual, a complexidade da tarefa foi abordada por diversos pesquisadores (Handizic, 2001; Todd e Benbasat, 1993; Timmermans, 1993, Payne, 1982), os quais concluíram que ao aumentar a quantidade de informação de análise, a eficiência da decisão é prejudicada, pois as pessoas tendem a ficar mais confusas com a sobrecarga de informação. Tal acréscimo de informação, ou de alternativas para análise, aumenta a complexidade da tarefa de decisão e, segundo Payne (1976), pode acarretar na simplificação do processo decisório, prejudicando o resultado da avaliação. Frente a esses resultados referentes às decisões individuais, torna-se inevitável questionar se o mesmo fenômeno ocorre quando a decisão é tomada em grupo (Parks e Cowlin, 1995).

Assim, o objetivo geral deste trabalho visa *verificar como o compartilhamento da informação e a complexidade da tarefa influenciam a decisão em grupo*. Para tanto, buscar-se-á

