

LOS MODELOS DE COSTEO Y LA GESTIÓN EMPRESARIA -Segunda Parte-

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari*

RESUMEN: Exponemos a continuación la segunda y última parte de nuestro trabajo que se iniciara con la publicación de la primera parte en el n° 20 (junio de 2008). El material incluye una introducción donde se hace referencia al concepto denominado punto de equilibrio, considerado de vital importancia dentro del modelo de gestión que estamos investigando, tanto en el corto como en el largo plazo, aspecto este último muy poco difundido en la literatura específica. A continuación se resumen los diferentes estilos de gestión adoptados en diversas partes del mundo, como por ejemplo Europa, Japón y EE.UU., profundizando particularmente en las publicaciones de la Universidad Estadual de San Pablo (Brasil), por la preponderancia que le han dado siempre al costeo variable como modelo para la toma de decisiones. Por último se desarrolla en forma breve la historia del costeo variable en nuestro país, su situación actual y su inclusión dentro de los planes de estudio de las universidades argentinas.

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

ABSTRACT: *Cost models and business management – Second Part*

This is the second and last part of the paper posted on Invenio 20, June 2008. The introduction develops the concept of balance point which plays a key role in the management model under study, both for the short term and the long term, though this last aspect has been little researched in specific literature. The paper then presents a summary of the different management styles adopted in several areas -such as Europe, Japan and U.S.A.; special focus is placed on the publications from São Paulo's State University, Brazil, owing to the preponderance given to variable costing as a model for decision making. The paper ends with a brief history of variable costing in Argentina, its current situation and its inclusion in Argentine university curricula.

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 y docente adjunto en "Información para la Gestión" e "Información para la Competitividad" en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNR. Actualmente dicta cursos de posgrado en la Facultad de Ingeniería de la UNR 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. Casari 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. Autora de artículos de la especialidad en la Revista mensual del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario. E-mail: cpnconsultores@citynet.net.ar

El presente artículo es la segunda parte (primera parte: Cfr. Invenio, N° 20, pp. 73-90) 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.

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

Una herramienta clave en la gestión empresarial: el punto de equilibrio

La interrelación entre los niveles de ventas con los costos variables y fijos constituye una herramienta poderosa para el análisis y la proyección de información: el concepto de Punto de Equilibrio, o Punto Muerto, o Umbral de Rentabilidad, definido como el nivel de ventas donde no se obtienen ni beneficios ni pérdidas, es decir donde los ingresos totales igualan a los costos totales o bien donde la contribución marginal total iguala a los costos fijos¹.

Para su determinación se parte de algunos supuestos que si bien, en su versión más simple, le quitan exactitud matemática al resultado, de ninguna manera lo invalidan como una importante herramienta de gestión para la toma de decisiones y el planeamiento de resultados. Dichos supuestos son: que la cantidad de producto vendida coincida con la producida, que el precio de venta y los costos variables unitarios no cambien, y que el análisis se realice a corto plazo, todo lo cual nos lleva a hacer referencia más que a un punto de equilibrio, a una “zona de equilibrio”.

Al final de este capítulo se hará mención a la aplicación de esta herramienta para la solución de casos más complejos, y cómo se pueden resolver las limitaciones descritas en el párrafo anterior.

En cuanto a la fórmula para su determinación, ésta varía en función de las características de la empresa:

- Para empresas monoproductoras el cálculo en unidades se determina dividiendo los costos fijos totales por la contribución marginal unitaria;

- En las multiproductoras se determina como cociente entre los costos fijos totales y la contribución marginal unitaria promedio de la mezcla de productos;

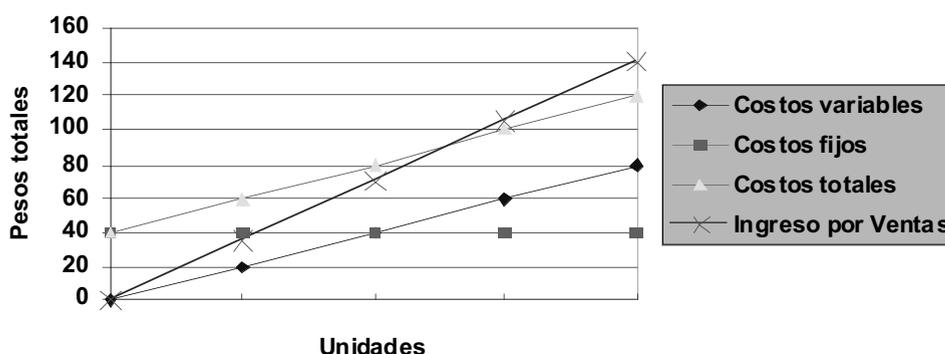
- Mientras que para aquellas empresas donde no es posible determinarlo en unidades sino en pesos de facturación, se lo puede calcular dividiendo los costos fijos por el porcentaje de contribución marginal (en aquellos casos donde el margen se fija como porcentaje sobre la facturación), o bien como multiplicación del costo fijo por $1 +$ el margen de marcación dividido dicho margen. (Para el caso en que el margen se fije como un porcentaje sobre los costos variables o totales)

Cabe aclarar, que esta herramienta es muy útil, además, para el planeamiento de resultados, por cuanto lo que habrá que hacer es simplemente incorporar en las fórmulas lo que se pretende ganar, como cantidad fija en pesos, o como un porcentaje sobre ventas o sobre costos, o incluso, sobre el capital invertido.

El hecho de poder determinar un Resultado Directo por objeto de costos, nos permite determinar un punto de equilibrio específico, formado por el cociente entre los costos fijos propios y la contribución marginal unitaria. De esta manera si existiera una línea, producto, canal, o sector que no alcance dicho punto, se transformaría en deficitario, porque la contribución marginal total obtenida no alcanzaría a cubrir los costos fijos propios.

Es evidente que la situación ideal para una empresa es que todos sus objetos de costos estén por encima de este punto, para que de esa forma brinden su aporte para cubrir los indirectos o inevitables, y por lo tanto no se encuentren subsidiados por ninguna otra línea que sea más rentable.

Gráfico de Punto de Equilibrio



Análisis del punto de equilibrio con modificaciones en costos y precios para diferentes volúmenes

Hasta aquí hemos efectuado un desarrollo del análisis marginal limitando los estudios al área relevante comprendida entre dos niveles extremos de actividad, dentro de la cual todos los elementos del análisis tienen un comportamiento lineal constante. A continuación plantaremos un desarrollo contemplando modificaciones en el precio y alguno de los tipos de costos.

Los costos fijos son normalmente representados como una recta paralela al eje de las abscisas, lo que presupone que conservan idéntico valor para cualquier volumen de producción. Pero en realidad, dichos costos permanecen constantes hasta un límite máximo de actividad, que no podrá ser superado sin un redimensionamiento de su estructura. Esto nos muestra que los costos fijos en realidad están vinculados a distintas capacidades de producción posibles. Este concepto es válido no solamente para decisiones de incrementos en los turnos de producción, donde prevalecen los costos operacionales, dentro de una capacidad dada, sino también para el acrecentamiento de dicha capacidad, donde además de los operacionales se modifican los estructurales. Desde el punto de vista del análisis marginal, cualquier incremento en los costos fijos, exigirá una venta adicional de unidades cuya contribución marginal total incremental debe alcanzar al menos a cubrir el mencionado incremento en los costos fijos.

En el caso de los costos variables, siempre hemos partido del supuesto de que su crecimiento es constante para cualquier tramo de la recta, o lo que equivale a decir que su costo por unidad es constante. Sin embargo, suelen presentarse situaciones en las cuales el costo variable de las unidades elaboradas por encima de ciertas cantidades de producción es diferente al costo variable de las unidades elaboradas por debajo de ese volumen, dado que uno o más insumos modifican su incidencia unitaria, ya sea por consumir distinta cantidad o por variar su costo unitario. En esta situación, si el punto de equilibrio es inferior al punto a partir del cual se incrementan los costos variables, se debe aplicar la fórmula tradicional, es decir la de costos fijos dividido la contribución marginal unitaria; mientras que si es a la inversa el punto de equilibrio se determinará como cociente entre los costos fijos y la nueva contribución marginal unitaria, resultado al cual se le sumarán las unidades de venta hasta el punto de quiebre de los costos.

Si el aumento en los costos variables afectara no solamente a las unidades que están por

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

encima del punto de quiebre, sino también a las anteriores, nos encontraríamos frente a una nueva recta de costos variables, pero con una pendiente desde el origen diferente a la anterior, por lo que nada obsta para aplicar en este caso la fórmula tradicional del punto de equilibrio.

El tercer factor considerado normalmente como constante es el precio de venta, el cual también puede sufrir incrementos o disminuciones a partir de un determinado volumen de unidades. Como al igual que en el caso de los costos variables, estos cambios modifican la contribución marginal unitaria y, por lo tanto, su tratamiento es el mismo que el explicado en los dos párrafos anteriores.

Con la aplicación concreta de estos conceptos a casos reales, se demuestra que la limitación que normalmente se señala al análisis marginal (que trabaja con la hipótesis base de comportamientos lineales y continuos de los factores empleados), sólo se presenta en la enunciación más elemental del sistema, pero que su rigurosa lógica y su flexibilidad permiten aplicarlo en situaciones de discontinuidad y comportamiento irregular de las variables, sin apartarse de sus fundamentos conceptuales².

El costeo variable y su vinculación con las modernas técnicas de gestión.

La diferencia para una empresa entre sobrevivir y desaparecer del mercado en estas épocas denominadas por los autores de temas de Administración como “turbulentas”, va a estar dada por la rapidez con que se pueda comprender y decodificar el entorno en el que se desenvuelve y la velocidad con la que tome sus decisiones. Éstas deberán ser decisiones eficaces, para lo cual los datos que se obtengan y la forma de procesarlos también deberán serlo.

La utilización de los costos y, particularmente, la posibilidad de predecir su comportamiento ante diferentes escenarios que se planteen, constituye en gran medida una ayuda para la toma de decisiones acertadas. Por el contrario, el desconocer los costos y las particularidades que los caracterizan, implica un serio riesgo de desaparecer como empresa a manos de los competidores o, cuanto menos, a sufrir pérdidas irre recuperables por tomar las decisiones equivocadas.

El margen de maniobra es estrecho, dado que en la mayoría de los mercados el precio es un dato que el empresario no puede modificar y por lo tanto la maximización de las ganancias, que afecta directamente al corazón de la existencia del negocio por cuanto es su principal objetivo en el corto plazo, deriva en la imperiosa necesidad de conocer cómo se comportan las distintas erogaciones, ante diferentes situaciones.

Es por todo ello que, a nuestro entender, la aplicación del costeo variable resulta la herramienta más eficiente para la resolución de problemas cotidianos de la empresa, particularmente en lo que se refiere a decisiones tales como:

- Incorporar un nuevo producto o línea de productos
- Eliminar un producto o línea
- Incrementar o disminuir volúmenes de producción (con o sin restricción de recursos)
- Conquistar un nuevo cliente o mercado
- Cambiar turnos de producción
- Incorporar nueva maquinaria mejorando productividades y / o rendimientos
- Abrir un nuevo canal comercial
- Vender en bruto o continuar procesando
- Cerrar una planta
- Evaluar la conveniencia de exportar

- Hacer uno mismo o tercerizar
- Fijar precios de venta
- Determinar niveles óptimos de actividad

En todo este inventario de decisiones a tomar, la apertura de los costos en variables y fijos, y en directos e indirectos, tal cual se explicara más arriba, distinguiendo los costos diferenciales de los hundidos, nos orientan veloz y certeramente a tomar la decisión más apropiada.

Además, cabe mencionar que en las últimas dos o tres décadas ha surgido una serie de nuevas técnicas de gestión cuyo impacto en los costos de las empresas ha sido dispar y que podemos resumir en los siguientes:

- *Justo a Tiempo* (JIT, por su denominación en inglés Just In Time): orientado a disminuir costos de inventarios y a mejorar las relaciones con proveedores y clientes
- *Calidad Total* (TQM, por su denominación en inglés "Total Quality Management): focalizado en la minimización de los costos por fallas internas o externas a través de los incrementos en costos de prevención y de evaluación.
- *Costeo Basado en Actividades* (ABC, por su denominación en inglés Activity Based Costing): orientado al análisis de las diferentes actividades y tareas que se desarrollan en una organización
- *Costo Objetivo* (conocido también por su expresión en inglés: Target Cost): tendiente a evaluar, en la etapa de investigación previa al diseño, si el costo de fabricar y comercializar un producto nuevo supera o es inferior al denominado costo objetivo o costo meta, que resulta de restar al futuro precio de venta, la utilidad deseada.
- *Teoría de las Restricciones* (TOC, por su sigla en inglés: Theory of Constraints): con su particular análisis de los procesos "cuellos de botella"
- *Costos de Responsabilidad Social*: que afectan a la relación del ente con el ambiente natural y social que lo rodea.

En todas ellas se revaloriza la necesidad de contar con información sobre costos variables y costos diferenciales para sacarle mayor provecho a los beneficios que de por sí aportan estas nuevas herramientas de gestión.

Las normas, las costumbres profesionales y la gestión en el resto del mundo

En los últimos años la Contabilidad de Gestión ha tenido un desarrollo, tanto en el ámbito profesional como docente, en igual sentido y orientación en casi todo el mundo, particularmente si tomamos como referencia a los principales países de habla hispana, como así también a otros dos grandes referentes, como lo son el Japón y los Estados Unidos.

Aunque con realidades diferentes, con avances que priorizan una tendencia por sobre otra, con mayor o menor lentitud en los tiempos de respuesta para acomodarse a los nuevos entornos que impone el desafío de la Contabilidad de Gestión, lo cierto es que, como se puede apreciar en los párrafos siguientes, en estos países se le fue dando una importancia creciente a las nuevas herramientas de gestión que a partir de la década de los 80 comenzaron a difundirse en todo el mundo.

La mayoría de estas nuevas técnicas de gestión reconocen su origen en los dos países mencionados precedentemente: el Japón, a partir de las experiencias llevadas a la práctica

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

en sus propias empresas, especialmente las automotrices, y los Estados Unidos, particularmente en sus universidades, donde se desarrollaron ideas que luego se pusieron a prueba en grupos de trabajo y en compañías locales. Mientras que en Japón se le dio preponderancia en el análisis a conceptos tales como productividad, eficiencia, calidad y mejora continua, entre otros, en Estados Unidos los trabajos se centraron más en las empresas y su entorno competitivo, lo que dio origen a la llamada Dirección Estratégica.

En todos estos países se puede observar que casi no se lo menciona al costeo variable dentro de las nuevas metodologías para gestionar empresas. Sin embargo, en nuestro país está incluido dentro de los programas de estudio de las diferentes universidades como una unidad temática central, e incluso, como suele expresarse, con una versión mejorada al incorporarse en los últimos años la asignación de los costos fijos directos a cada objeto de costos, una vez calculadas las contribuciones marginales.

En Europa, existe una marcada influencia de normas profesionales estrictas, lo que conspira contra la posibilidad de elaborar información para la gestión partiendo de otros conceptos de costos diferentes a los normados.

La aparición de la obra “La Meta” en 1987 del israelí Eliseu Goldratt, hizo que se percibiera, a comienzos de la década de los 90, un cierto auge del empleo del costeo variable, motorizado por éste y por otros libros escritos por dicho autor. Goldratt critica el accionar de los contadores de costos tradicionales tratándolos como enemigos de la productividad y eficiencia de las empresas, sugiriendo la utilización de conceptos, en muchos casos confusos, que no son más que los referidos al costeo variable y a la toma de decisiones ante circunstancias donde existen recursos escasos (los denominados “cuellos de botella”).

Párrafo aparte merece Brasil, y en particular la corriente de la Universidad de San Pablo, cuyos principales docentes referentes han elaborado un modelo de gestión que han denominado “Gestión Económica” (GECON) donde ponen en el centro de las herramientas al costeo variable, a los resultados por línea y al análisis de toma de decisiones a través del costo diferencial.

Particularmente en *nuestro país*, en los últimos años se produjo un fuerte impulso tendiente a la armonización de las normas profesionales de todas sus jurisdicciones, a través de la emisión de disposiciones denominadas “Resoluciones Técnicas”. Protagonista fundamental de este proceso fue el organismo que nuclea a todos los Consejos Profesionales del país: la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Esta Federación cuenta con un cuerpo de investigación: el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), cuya labor ha sido relevante en la preparación de los proyectos destinados a convertirse en Resoluciones Técnicas.

El estilo de gestión prevaleciente en Japón, que engloba una buena parte de las técnicas aplicables a las empresas de “clase mundial”, ha sido objeto de una atención especial por parte de empresarios y científicos de la gestión en todo el mundo.

En dichas técnicas se hace referencia a:

- los sistemas de gestión de costos en el entorno de fabricación japonés
- los sistemas de planificación y control
- los aspectos organizacionales de la contabilidad de gestión.

El enfoque japonés en la gestión de costos pone el énfasis en los estadios de la pre-producción dentro del ciclo de vida del producto, que es cuando se toman las decisiones claves sobre su diseño, componentes y tecnología de producción, ya que es en ese momento cuando se compromete más del 90% del costo total.

La etapa de planificación de costos es básica en la organización, se centra en identificar y especificar los recursos necesarios para alcanzar las metas de la organización. La elección entre cursos de acción alternativos requiere de una clara investigación de las implicaciones de costos de cada uno de ellos antes de asumir ningún compromiso. Este estadio requiere el mayor esfuerzo para asegurar que la eficiencia de costos será alcanzada cuando llegue el momento de los desembolsos. La mayor parte de las decisiones importantes que determinan los costos futuros se realizan en esta etapa.

Se ha sugerido que la implicación de los contables occidentales en esta etapa es escasa o inexistente. Por el contrario, en Japón se reconoce que en esta etapa los costos pueden ser significativamente influidos, y la mayor parte de los *inputs* contables se producen aquí.

La utilización de herramientas como el costo objetivo, el costo Kaizen, el análisis funcional y las tablas de costos, evidencian la tendencia de querer alcanzar el “costo correcto” antes de iniciar la producción.

Otro tópico de la gestión japonesa está constituido por la necesidad de gestionar las existencias, produciendo en forma más rápida, agregando fiabilidad y flexibilidad y mejorando la relación empresa-clientes, y empresa-proveedores.

El otro aspecto sobre el cual han hecho hincapié las nuevas técnicas de gestión nacidas en este país son aquellas vinculadas a la necesidad de contar con procesos que garanticen la calidad de los productos entregados a los clientes eliminando la posibilidad de generar productos defectuosos. En este aspecto, y en línea con la filosofía oriental, se cuenta permanentemente con el apoyo de los recursos humanos que a través de la mejora continua, buscan lograr dichos objetivos.

En los *países anglosajones*, a partir de la década de los 80, se estableció la necesidad de reorganizar y reorientar a la contabilidad de gestión a partir de la denominada contabilidad de Dirección Estratégica, presentada por primera vez en un Simposio de Contabilidad celebrado en Oxford en 1981. En dicho simposio se fundamentaba esta apreciación basándose en dos consideraciones:

- 1) El principal valor de la información para la gestión estriba en su contribución para la toma de decisiones que puedan afectar a la posición competitiva de la empresa y a la consecución de ventajas diferenciadoras respecto de los demás competidores.
- 2) El establecimiento de la posición competitiva se obtiene comparando la información interna con la externa. Así, para conocer nuestra posición respecto a la estructura de costos, habremos de comparar los costos de nuestros productos con los de otras empresas, o para conocer nuestra posición competitiva en el mercado, hemos de comparar las cuotas de mercado alcanzadas en relación con las obtenidas por las demás empresas del sector.

Este enfoque considera que la información que se debe proporcionar va más allá del corto plazo, debiendo comprender información de carácter estratégico y no circunscripta a la empresa sino a todo su entorno, lo que vincula a esta metodología con la denominada Cadena de Valor expuesta unos años antes por Porter.

La teoría de la cadena de valor consiste en la gestión de la empresa a través de todas las actividades de valor que en ella tienen lugar, guardando un cierto paralelismo con los sistemas ABM y el Tablero de Control. Con ello se busca conseguir ventajas competitivas sostenibles reduciendo los costos de las actividades que no agregan valor y centrándose sobre aquellas actividades en las que la empresa puede obtener ventajas con respecto a sus competidores ya sea porque las puede ejecutar a menores costos o porque puede lograr a través de ellas estrategias diferenciadoras.

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

En Europa, y de acuerdo a trabajos de investigación realizados en los últimos años, se han determinado cuáles son los temas que más y menos preocupan a las empresas en torno a la gestión interna.

A continuación se exponen los resultados obtenidos, clasificándolos en orden de importancia:

<i>MAYOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA EN EUROPA</i>	<i>%</i>
Contabilidad de Gestión aplicada	1,49
Productividad	0,23
Gestión de Aprovisionamientos	9,44
Costos estándares y análisis de desvíos	8,26
Instrumentalización matemática aplicada a la C.G.	7,87
<i>MENOR PREOCUPACIÓN INVESTIGADORA EN EUROPA</i>	<i>%</i>
Tratamiento Internacional de la contabilidad de costos	,75
Planificación de la producción	,36
Política sobre Fijación de Precios	,96
Análisis de la Ejecución	,57
Producción Conjunta	,57

La corriente brasileña de Gestión de la Universidad de San Pablo.

En Brasil, productividad, calidad y eficacia son factores que no siempre han preocupado a la mayor parte de las empresas locales, interesadas fundamentalmente por defenderse de los rigores de un sistema fiscal adverso y de una desorganización económica e inestabilidades de sus posiciones en el mercado.

El proceso decisional se ha concentrado en defenderse; las empresas han estado acostumbradas a no tener relaciones ni poder sobre los precios y esto ha desestimulado la realización de todo tipo de estudios y prácticas. Las que todavía trabajan con un buen asesoramiento contable, y entienden las ventajas del apoyo del análisis racional de costos, han mejorado sensiblemente sus ventajas en el mercado.

En general, no ha habido tradicionalmente una vocación por los rigores matemáticos, ni para preciosismos técnicos, en razón de las inmensas oscilaciones que los precios y las valoraciones han sufrido en este país.

Dado que los criterios matemáticos y estadísticos, sobre todo éstos, ofrecen cobertura para los entornos de incertidumbre, algunas empresas han utilizado las probabilidades como base para las previsiones.

Ahora hay, incluso, en la enseñanza superior de ciencias contables, una clara vocación por utilizar los criterios de modelos matemáticos de costos, si bien la mayor parte de los docentes trata el tema de un modo superficial.

A partir de esta realidad imperante en el Brasil es que adquieren suma importancia 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.

Liderados por Armando Catelli, Reinaldo Guerreiro, Eliseus Martín, Sergio

Rodríguez Bio, entre otros, han construido 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 en pro 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: ellos 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 contables 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 por 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 volúmenes, como así también de costos fijos de cada una de las áreas de responsabilidad.

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

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.

El costeo variable y su posicionamiento actual en la Argentina dentro de la Contabilidad de Gestión

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 fue el siguiente:

Estado de resultados por línea de productos

	Ventas
(-)	Bonificaciones
(=)	Ventas netas
(-)	Costos variables de producción de comercialización s/volumen físico s/ventas netas
(=)	Contribución marginal
(-)	Costos fijos

de producción absorbidos
de comercialización del mes
financieros

(=) Resultado antes de variaciones
(+/-) Variaciones en costos de producción
sobre/subabsorción costos.fijos
otras variaciones (físicas)

(=) Resultado a valores actualizados
(+/-) Variaciones monetarias
producción
comercialización
financieros

(=) Resultado a valores históricos

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 reales o normalizados.

No obstante lo apuntado, a la par de la realidad descrita, y ya desde los inicios del 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 ser destacado 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 de investigaciones tanto en el campo doctrinario cuanto en su aplicación práctica, publicaciones de aportes

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

científicos o técnicos, asesoramiento a profesionales y estímulo del intercambio de estudios y experiencias entre sus miembros.

En los diferentes Congresos anuales que desarrolla el IAPUCO se ha venido formulando en los últimos años una serie de trabajos relacionados con el avance y desarrollo de las nuevas herramientas de gestión surgidas a partir de la literatura especializada en el tema.

Es así como se han elaborado artículos describiendo, analizando, comparando y criticando estos distintos modelos, entre los cuales podemos citar los siguientes:

- ABC
- ABM
- Tablero de comando
- Administración de la Calidad
- Justo a Tiempo
- Benchmarking
- Tercerización
- Reingeniería
- Kaizen
- Costo Objetivo
- Teoría de las Restricciones

Lamentablemente no se cuenta en nuestro país con estadísticas que reflejen si estas técnicas son o no utilizadas en las distintas empresas y con qué profundidad se aplican, lo cual nos impide hacer un análisis del impacto que tienen dentro del ámbito empresarial.

Sin embargo, y de acuerdo a nuestra experiencia profesional, podemos mencionar que la mayoría de las empresas, sobre todo las PYMES, siguen en general aferradas a métodos tradicionales de costeo y de exposición de la información de gestión.

Las grandes empresas, sobre todo las de origen transnacional situadas en nuestro país, son aquellas que han experimentado alguna o algunas de las nuevas técnicas de gestión mencionadas, pero no es posible conocer los resultados obtenidos a partir de la aplicación de dichas metodologías.

Concretamente, 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. 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” de 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 Johnatan Harris formulada en 1936, lo que ha originado una línea de pensamiento y acción, seguida luego por otros costistas y docentes en la materia.

A modo de resumen, las propuestas introducidas por dicha línea de pensamiento pueden enumerarse de la siguiente manera:

- 1) Clasificación y definición correcta de los conceptos de costos directos, indirectos, variables y fijos.
- 2) Eliminación del concepto “costo fijo unitario”.
- 3) Eliminación de la distribución de los costos fijos indirectos entre líneas.
- 4) Eliminación de la segregación de costos conjuntos, sean variables o fijos.
- 5) Valuación de los bienes producidos al valor de “venta en bloque”.
- 6) Determinación de resultados del sector producción, independientemente de la comercialización de los productos.
- 7) Ampliación del empleo del Punto de Equilibrio a la programación de resultados.
- 8) Creación de la fórmula del Punto de Equilibrio Monetario con el empleo de margen de marcación.
- 9) Extensión del empleo del Punto de Equilibrio a situaciones de modificaciones de los costos variables, costos fijos y precios de venta.
- 10) Formulación de una propuesta original del concepto de moneda homogénea para generar informes gerenciales en contextos inflacionarios.
- 11) Formulación del concepto “Costo de las decisiones”
- 12) Revisión de la Teoría General del Costo.

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 donde se comienzan a adoptar los conceptos y criterios vigentes en la literatura principalmente anglosajona, referida a lo que se denominaba en ese momento costeo directo.

Con el advenimiento e implementación en las grandes empresas de la Argentina del sistema de costo estándar en la década de los 50 y los 60, 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, que era la denominación surgida de la traducción literal de los libros y artículos de otros países. Esta terminología llamaba a confusión por cuanto se la asociaba a costo directo, expresión ésta que refiere a otro tipo de clasificación ya abordada.

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 realizar-

Roberto M. Baldini y Marisa A. Casari

se 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 (casos de costos directos y costos variables), como asimismo el uso indiscriminado de dos o más términos para hacer referencia a un mismo concepto.

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 *versus* Costeo completo. El sesgo que marcó esta etapa llevó a la publicación de varios artículos defendiendo o cuestionando alguno de los sistemas, lo que no hizo más que enriquecer y mejorar la bibliografía existente hasta ese momento. Artículos publicados en la Revista de Administración de Empresas, o en la Revista de 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 de la doctrina sigue postulando los principios del *full-cost* para gestionar, creemos que, como dice el Dr. Amaro Yardin^{3 7}: “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.

Por consiguiente, se pretende clarificar los objetivos de la Contabilidad, sosteniendo que existen dos clases bien diferenciadas: La Contabilidad destinada a usuarios ajenos a la empresa y la Contabilidad dirigida a informar al empresario.

Se propone que ambas persiguen objetivos diferentes. Ellos son:

- ✓ La Contabilidad para terceros tiene como finalidad la protección de los intereses de éstos.
- ✓ La Contabilidad para el empresario busca interpretar lo mejor posible la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

Se atribuye a la confusión de los fines de ambas clases de Contabilidad, el origen de la incompreensión de las bondades del costeo variable para la gestión.

Sugiere, asimismo, que el creador del costeo variable tampoco vio con claridad esta distinción, por lo que confundió su ámbito de aplicación, lo que implicaba que su propuesta condujera a la valuación de los stocks a su costo variable.

Propone la adopción de criterios de valuación de inventarios distintos para ambas clases de Contabilidad:

- ✓ La valuación al costo completo para la Contabilidad para terceros.
- ✓ La valuación al valor de venta en bloque para la Contabilidad dirigida a informar al empresario.

Por último, sostiene que los criterios de costeo aparentemente en confrontación –costeo completo y costeo variable– son, por el contrario, manifiestamente compatibles, si

se los emplea en el ámbito que corresponde a cada uno:

- ✓ El costeo completo en la Contabilidad para terceros.
- ✓ El costeo variable en la Contabilidad para el empresario”.

Y como sostiene el mismo autor en la conclusión de su trabajo: “Esperamos que la profesión adopte las propuestas contenidas en este modesto trabajo o, al menos, las someta a una discusión desapasionada, con el propósito de mejorar el servicio que prestamos a los empresarios lo cual, en última instancia, contribuirá al logro de un mayor prestigio de nuestra profesión”.

Recibido: 04/08/08. Aceptado: 01/09/08.

NOTAS

- ¹ Agradecemos el permiso de presentar estos conceptos al Dr. Amaro Jardín de un libro de su autoría, aún en elaboración.
- ² Yardin, Amaro y Rodríguez Jáuregui, Hugo “El análisis CVU con costos y precios diferentes para distintos volúmenes” en *Revista Administración de Empresas*, n° 126 – Tomo XI.
- ³ 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

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. *Principios de contabilidad de gestión*. Madrid, Ediciones gráficas Ortega, 1990.
- Bouchet, Guy. *Cómo controlar la rentabilidad de una empresa*. Barcelona, Francisco Casanovas, 1960.
- Cartier, Enrique, Jarazo Sanjurjo, Antonio y Yardin, Amaro: *La contabilidad de gestión en Argentina*. Capítulo de la obra: “La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica”. Madrid, Ediciones AIC-AECA, 1996. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez.
- Corrales, José María y Frías, Pedro José. *Costos para competir*. Buenos Aires, Temas Grupo Editorial SRL, 2005.
- Demonte, Norberto. *El costeo variable y la valuación al valor*. Trabajo presentado en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Bs. As., 2002.
- Horngren Charles, Srikant, Datar y Foster, George. *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. México, Pearson Prentice-Hall, 2007.
- Giménez Carlos María y otros. *Gestión y Costos. Beneficio creciente. Mejora Continua*. Buenos Aires, Macchi, 2001.
- Lopes De Sá, Antonio. *La contabilidad de gestión en Brasil*. Madrid, Ediciones AIC-AECA. 1996. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez. Capítulo de la obra: “La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica”.
- National Association of Accountants. *Aplicación actual del costeo directo* México, Ediciones contables y administrativas, 1977.
- Ripoll Feliu, Vicente. *La contabilidad de gestión en España*. Madrid, Ediciones AIC-AECA, 1996. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez. Capítulo de la obra: “La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica”.
- Ripoll Feliú, Vicente. “Aspectos estructurales de la contabilidad de Gestión y principales líneas de investigación” en *Elementos de Contabilidad de Gestión*. Madrid, Ediciones AECA, 1994. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez.
- Saez Torrecilla, Ángel; Fernández Fernández, Antonio y Gutierrez Diaz, Gerardo. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid, Mc Graw Hill, 1994. Vol 2.
- Tanaka, Yoshikawa, y Otros. *Gestión moderna de costos*. Madrid, Díaz de Santos, 1997.
- Yardin, Amaro y Demonte, Norberto. “Hacia una teoría heterodoxa del costo”. Trabajo presentado en el 27º Congreso Argentino del IAPUCO, Tandil, 2004.
- 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.
- Yardin, Amaro. “Una revisión a la teoría general del costo” en *Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos*, Rosario, 2000.
- Yardin, Amaro y Rodríguez Jáuregui, Hugo. “La información de resultados a la gerencia” en *Revista Administración de empresas*. 1978, n° 96.