

¿PRORRATEO DE COSTOS INDIRECTOS FIJOS O ANÁLISIS DE EVITABILIDAD?: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

Amaro Yardin

Universidad Católica de Córdoba (Argentina) y Universidad Nacional de Rosario

RESUMEN:

El trabajo busca demostrar que el prorrateo de los costos indirectos fijos sólo tiene sentido cuando el objetivo consiste en la preparación de informaciones contables destinadas a terceros. Se señala que para esa clase de información resulta más apropiado adoptar el modelo de costeo completo, por cuanto la magnitud del *costo* determinada por la aplicación de este criterio resulta mejor adaptada al *valor* de los bienes de cambio.

Por consiguiente, se concluye sosteniendo que el conocimiento de la magnitud que del uso de la estructura hacen los distintos sectores de la organización no tiene ninguna utilidad a la hora de decidir acerca de las actividades de dichos sectores, por lo que el prorrateo de los costos indirectos fijos no suministra ninguna información útil en materia de toma de decisiones. En cambio, se propone que los costos indirectos fijos sean detenidamente estudiados, con el propósito de llegar a una clasificación de ellos en *costos evitables* y *costos inevitables*, frente a la decisión de disminuir o suspender el funcionamiento de algún sector (línea de producción, sección, departamento, etc.)

PALABRAS CLAVE: Costos indirectos; Prorrateo; Costos evitables; Costos inevitables.

ABSTRACT

This paper is intended to demonstrate that proration of indirect fix costs only makes sense when the aim is to prepare accounting information for third parties. It is shown that for that kind of information it is more appropriate to adopt the complete "costeo" model, since the magnitude of the cost determined by the application of this guideline results in a better adaptation to the value of exchange goods.

Therefore, one comes to the conclusion that the knowledge of the magnitude of the use that different areas of the organization make of the structure, has no use whatsoever at the moment of deciding the activities of these areas, so the proration of indirect fix costs does not provide any useful information in regards decision making. Whereas, it is proposed that fix indirect costs be thoroughly studied, with the purpose of classifying them in avoidable costs and unavoidable costs, facing the decision to reduce or suspend the functioning of an area (line of production, section, department, etc.).

KEY WORDS: Indirect costs; Proration; Avoidable costs; Unavoidable costs.

1. LAS CLASIFICACIONES DE COSTOS VINCULADAS AL TEMA.

Es sabido que los costos pueden ser observados desde distintos ángulos, lo que da origen a los numerosos criterios de clasificación existentes, cada uno de ellos útil a determinados objetivos.

Para el tema que abordaremos en este trabajo, es de interés seleccionar algunos criterios que nos ayudarán a comprender la naturaleza de los hechos económicos involucrados en las decisiones empresariales vinculadas con los rendimientos de los productos, secciones, departamentos u otros sectores de la organización.

Estos criterios de clasificación de costos son los basados en:

- a) Su vinculación con el objeto de costos.
- b) Su vinculación con el nivel de actividad.
- c) Su posibilidad de ser evitados a través de una decisión.

La consideración conjunta de los dos primeros criterios da lugar al esquema siguiente:

VARIABLES DIRECTOS	FIJOS DIRECTOS
VARIABLES INDIRECTOS	FIJOS INDIRECTOS

Según el primer criterio, los costos pueden ser clasificados en *directos*, cuando existe una vinculación clara y evidente con el objeto de costo, e *indirectos* en caso contrario.

Es abundante la literatura especializada que ha abordado (aunque no siempre con éxito) este tema, por lo que nos abstendremos de reproducir aquí conceptos harto conocidos.

Quizás sea necesario recordar que la inclusión de un costo en la clase de los directos debe estar siempre referida (y así debe expresarse al aludir a él) a un determinado objeto de costo. Esto da lugar al hecho de que un costo puede ser directo respecto a un objeto de costo y, simultáneamente, indirecto respecto a otro objeto de costo. Por ejemplo, el sueldo del gerente de ventas de una sucursal es directo respecto de esa sucursal y, a la vez, indirecto respecto de las distintas clases de productos que se vendan en ella.

Sin embargo, en la terminología especializada existe una tácita convención, consistente en que, cuando se desea aludir al carácter de directo o indirecto de un costo respecto al tipo de producto, no es necesario manifestarlo expresamente. Es decir, si se dice que un costo es directo (o indirecto), sin aludir a ningún objeto de costo, debe interpretarse que se está pensando que lo es respecto al tipo de producto.

En lo concerniente al segundo criterio, los costos se clasifican en *variables*, cuando su incurrencia reconoce como causa a las modificaciones del nivel de actividad, y *fijos*, cuando dicho nivel no tiene influencia en su magnitud.

La bibliografía es igualmente profusa acerca de este tema, por lo que tampoco aquí entendemos necesario extendernos en su consideración.

No obstante, creemos de utilidad aludir a ciertas ideas no siempre suficientemente expuestas con la necesaria precisión o claridad.

Una de ella está vinculada con la traslación acrítica de la denominación “variables” o “fijos” a los costos, sosteniendo que estos últimos son aquellos cuya magnitud se mantiene constante, y calificando como “variables” a todos los costos que no cumplen esa condición.

En este sentido, es importante señalar que el elemento conceptual que separa a los costos en variables y fijos, es la *causa* de su incurrencia. Costos variables son exclusivamente los que presentan un comportamiento tal que varían *como consecuencia* de los cambios en el nivel de actividad. En otras palabras, los costos variables son los que reconocen a la actividad como la *causa* de su existencia.

Por consiguiente, deben ser categorizados como costos fijos a todos los que no cumplen esa condición. Es decir, costos fijos son los que no dependen del nivel de actividad. En consecuencia, pueden encontrarse costos que deben considerarse como fijos, aunque varíen de un período a otro. Tales, por ejemplo, la calefacción, costo que crece en invierno y disminuye en verano; o cualquier costo que experimente variaciones en su valor como consecuencia de modificaciones en la estructura de precios relativos. La denominación de “fijos” dada a este tipo de costos da origen a la paradoja semántica de “costos fijos que son variables”.

Debido a la confusión a que conducen las denominaciones *variables* y *fijos*, quizás sea mucho más claro emplear otras, tales como costos *dependientes* e *independientes* del (o *sensibles* e *insensibles* al) nivel de actividad, locuciones que transmiten mejor los conceptos a los que se quiere aludir.

Sin embargo, nos inclinamos a mantener los términos clásicos de variables y fijos, en razón de su universal aceptación, remarcando solamente la necesidad de entenderlos claramente en el sentido indicado.

Otra idea que no debe ser olvidada es que el carácter fijo (independiente del, o insensible al nivel de actividad) es válido exclusivamente para una cierta dimensión de la estructura. Cuando la magnitud de la estructura se modifica, los costos fijos tienden a cambiar en el mismo sentido.

Igualmente importante es desechar la idea de que las modificaciones que experimente el costo variable deben guardar una estricta proporcionalidad con los cambios en el nivel de actividad. Sólo es necesario que ambos se encuentren unidos por una relación causal. En este sentido, los costos variables admiten una subclasificación en proporcionales, progresivos y regresivos, cuando sus cambios son, respectivamente, proporcionales, más que proporcionales o menos que proporcionales que las modificaciones en el nivel de actividad.

Finalmente, el tercer criterio clasifica a los costos según su desaparición o su permanencia frente a una determinada decisión. A los primeros se los denomina costos evitables, siendo, por consiguiente, inevitables los segundos.

En los párrafos siguientes, analizaremos la incidencia de los tipos de costos que acabamos de exponer, frente a la adopción de decisiones vinculadas con la continuidad o suspensión de una actividad.

2. EL PRORRATEO DE LOS COSTOS FIJOS INDIRECTOS.

En un escenario de producción múltiple, el modelo de costeo completo tiene como objetivo llegar a determinar el *resultado* de cada producto, calculando su costo completo para usarlo como valor de activación y, en el caso de su venta, restarlo de su precio.

Para el cumplimiento de este objetivo, el costeo completo se ve en la necesidad de distribuir entre todas las unidades procesadas todos los costos fijos.

Bien sabemos que los costos fijos pueden ser de dos clases: Directos a un producto determinado o indirecto a varios de ellos.

El costeo completo prorratea los costos fijos directos de una línea entre todas las unidades procesadas de ese producto. Pero también debe prorratar entre las distintas líneas de producción, los costos fijos indirectos a esas líneas, para poder luego prorratar entre las unidades la parte de costos fijos indirectos que le fue asignada a cada línea.

Este criterio se apoya en el concepto de que cada actividad, sección, departamento, etc. debe soportar una parte de los costos fijos indirectos *en función del uso* que esos sectores hagan del factor productivo que da lugar a ese costo.

Por ejemplo, si una nave industrial alberga dos equipos de maquinarias destinadas al procesamiento de dos clases de productos, cada uno de los cuales ocupa una parte de aquélla, es tradicional que el costo del factor (alquiler, depreciación, mantenimiento, etc. de la nave industrial) sea prorrateado entre ambas líneas de producción en función de la superficie ocupada por cada una de ellas.

Posteriormente, la parte de ese costo fijo indirecto que haya recaído sobre cada línea, será prorrateado entre todas las unidades producidas del tipo de producto elaborado en cada línea, para arribar así a su costo unitario completo.

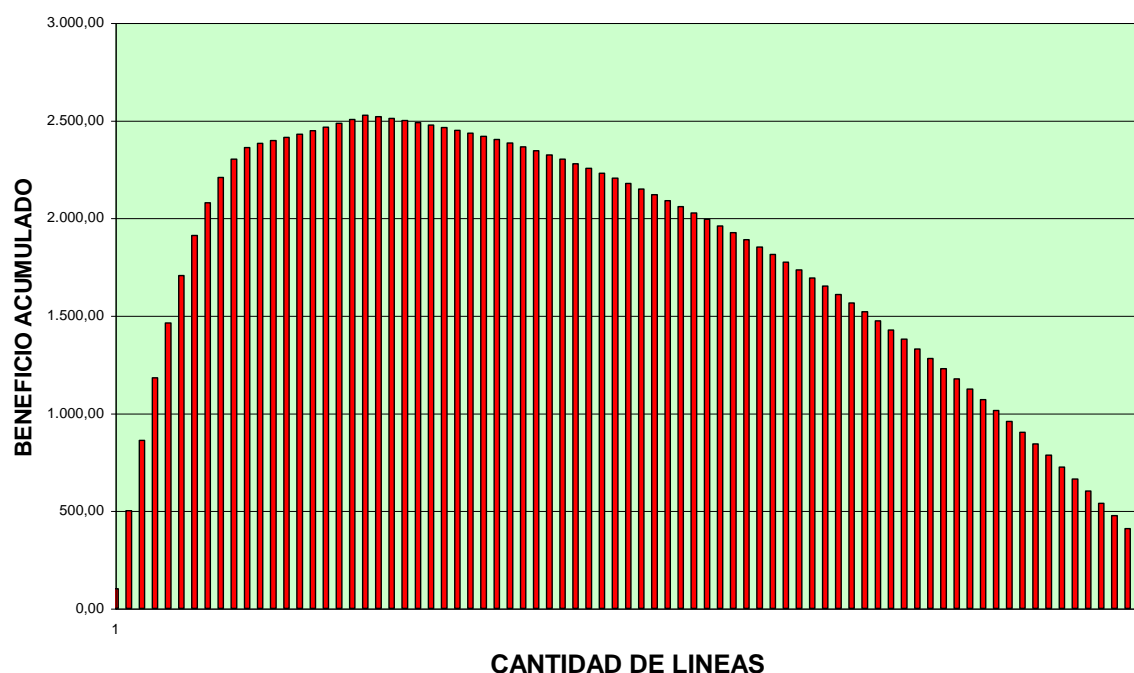
El resultado emergente de la comparación del precio de venta con el costo unitario completo de un producto determinará la conveniencia de continuar o suprimir esa línea de producción.

Una decisión adoptada sobre esa base conceptual resulta de extrema debilidad, desde el momento en que se ignora la presencia de los *costos inevitables*.

En “Coste y efecto”¹, una obra mundialmente difundida, cuya autoría corresponde a los padres del ABC, Kaplan y Cooper, se expone el caso de una empresa que cuenta con varias líneas de producción, de las cuales sólo el 20% le reporta beneficios, mientras que el restante 80% le ocasiona pérdidas. Con sorprendente superficialidad, crean la expresión “*curva de ballena*” para aludir al Gráfico n° 1, reproducido a continuación, que muestra los beneficios acumulados de todas las líneas, ordenadas sobre el eje de las abscisas desde la más “rentable” a la menos “rentable”.

¹ Kaplan, Robert S., y Cooper, Robin, *Coste y efecto*, Editorial Gestión 2000, Barcelona, 1999.

Gráfico n° 1
CURVA DE BALLENA



Aunque sus autores no lo manifiestan expresamente, de la lectura de dicha obra se desprende que, para llegar a tan sorprendente conclusión, los beneficios son calculados mediante la aplicación del costeo completo, es decir, computando como beneficio de cada línea de producción los ingresos por ventas menos los costos completos de los productos, que contienen, obviamente, incorporados los costos fijos indirectos prorrateados.

La conclusión a la que arriban queda manifestada en la siguiente afirmación:

*“El 20% de los productos más rentables puede generar alrededor del 300% de los beneficios. El restante 80% de los productos son artículos equilibrados o con pérdida y generan unas pérdidas del 200% de los beneficios, dejando a la división con el 100% de beneficios. Esta curva se produce con tanta frecuencia en el análisis de ABC que se le ha dado un nombre, la “curva ballena”. La altura o joroba de la ballena indica los beneficios obtenidos por los productos más rentables de la unidad de negocio. Los productos restantes, los que están equilibrados o tienen pérdidas, ayudan a conducir a los beneficios finales a nivel del mar”.*²

Ninguna alusión hacen los autores al problema de la *inevitabilidad* de los costos indirectos fijos, de manera que la conclusión a la que arriban adolece de una grave superficialidad en el análisis.

Con toda seguridad, un detenido estudio del caso demostraría que una buena parte de los costos asignados a las líneas de producción calificadas como deficitarias, son enteramente inevitables si se decide suprimirlas manteniendo en actividad las supuestamente únicas líneas superavitarias.

Hemos tratado de crear una gráfica similar a la presentada por los autores citados, reduciendo a 20 las líneas de producción para simplificar las expresiones numéricas³. Adoptamos el supuesto de un costo fijo indirecto inevitable de \$ 700, que prorrateamos por partes iguales entre todas las líneas⁴.

² Ibidem, p. 167.

³ Aunque esta simplificación desdibuja la simpática forma de “curva de ballena” con la cual los autores intentan despertar la adhesión de lectores con dudoso sentido crítico.

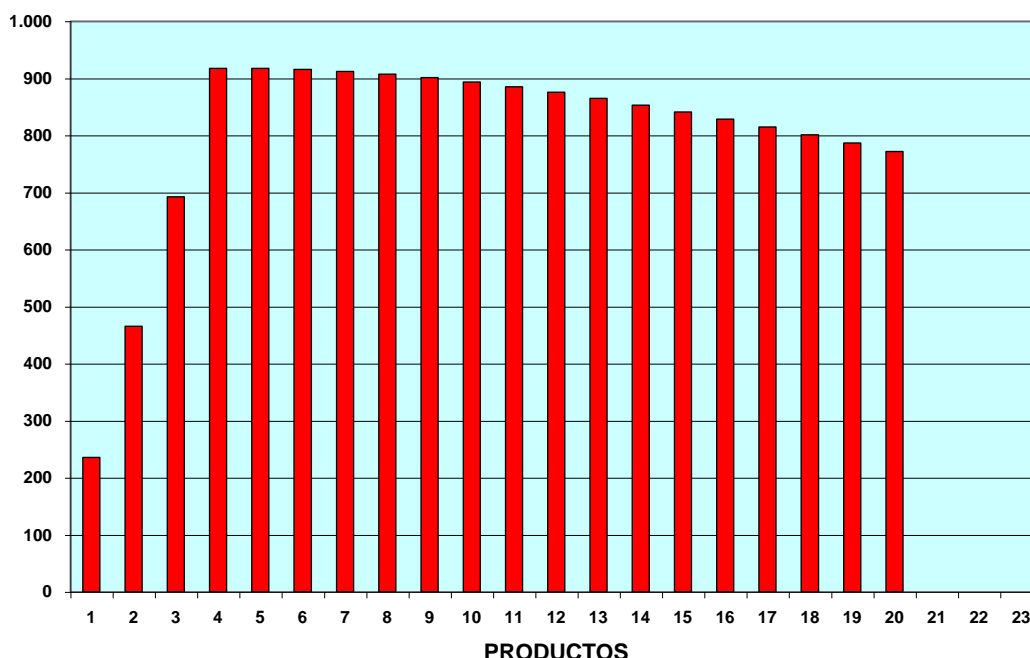
Ordenando las líneas según sus “beneficios” en sentido decreciente, resulta el Cuadro n° 1 y el Gráfico n° 2.

Cuadro n° 1

Nº	%	VENTAS			COSTOS VARIABLES			CONTR. MARGINAL			COSTO FIJO IND.	BENEFICIO		
		PARCIAL	ACUM	%	PARCIAL	ACUM	%	PARCIAL	ACUM	%		PARCIAL	ACUM	%
1	5	660,0	660,0	21,3	390,0	390,0	24,1	270,0	270,0	18,3	35,0	235,0	235,0	30,5
2	10	650,0	1.310,0	42,4	385,0	775,0	47,8	265,0	535,0	36,4	35,0	230,0	465,0	60,3
3	15	640,0	1.950,0	63,1	378,0	1.153,0	71,2	262,0	797,0	54,2	35,0	227,0	692,0	89,7
4	20	635,0	2.585,0	83,6	375,0	1.528,0	94,3	260,0	1.057,0	71,8	35,0	225,0	917,0	118,8
5	25	52,0	2.637,0	85,3	17,0	1.545,0	95,3	35,0	1.092,0	74,2	35,0	0,0	917,0	118,8
6	30	48,0	2.685,0	86,8	15,0	1.560,0	96,3	33,0	1.125,0	76,4	35,0	-2,0	915,0	118,6
7	35	45,0	2.730,0	88,3	13,5	1.573,5	97,1	31,5	1.156,5	78,6	35,0	-3,5	911,5	118,1
8	40	41,0	2.771,0	89,6	10,7	1.584,2	97,8	30,3	1.186,8	80,6	35,0	-4,7	906,8	117,5
9	45	38,0	2.809,0	90,8	9,1	1.593,3	98,3	28,9	1.215,7	82,6	35,0	-6,1	900,7	116,7
10	50	37,0	2.846,0	92,0	9,4	1.602,7	98,9	27,6	1.243,3	84,5	35,0	-7,4	893,3	115,8
11	55	30,0	2.876,0	93,0	3,6	1.606,3	99,1	26,4	1.269,7	86,3	35,0	-8,6	884,7	114,7
12	60	26,0	2.902,0	93,9	0,7	1.607,0	99,2	25,3	1.295,0	88,0	35,0	-9,7	875,0	113,4
13	65	25,5	2.927,5	94,7	1,2	1.608,2	99,2	24,3	1.319,3	89,7	35,0	-10,7	864,3	112,0
14	70	25,0	2.952,5	95,5	1,6	1.609,8	99,3	23,4	1.342,7	91,2	35,0	-11,6	852,7	110,5
15	75	24,5	2.977,0	96,3	1,6	1.611,4	99,4	22,9	1.365,6	92,8	35,0	-12,1	840,6	108,9
16	80	24,0	3.001,0	97,1	1,8	1.613,2	99,6	22,2	1.387,8	94,3	35,0	-12,8	827,8	107,3
17	85	23,5	3.024,5	97,8	1,9	1.615,1	99,7	21,6	1.409,4	95,8	35,0	-13,4	814,4	105,5
18	90	23,0	3.047,5	98,6	1,9	1.617,0	99,8	21,1	1.430,5	97,2	35,0	-13,9	800,5	103,7
19	95	22,5	3.070,0	99,3	1,8	1.618,8	99,9	20,7	1.451,2	98,6	35,0	-14,3	786,2	101,9
20	100	22,0	3.092,0	100,0	1,6	1.620,4	100,0	20,4	1.471,6	100,0	35,0	-14,6	771,6	100,0
CONTROL		3.092,0			1.620,4			1.471,6			700,0	771,6		

Gráfico n° 2

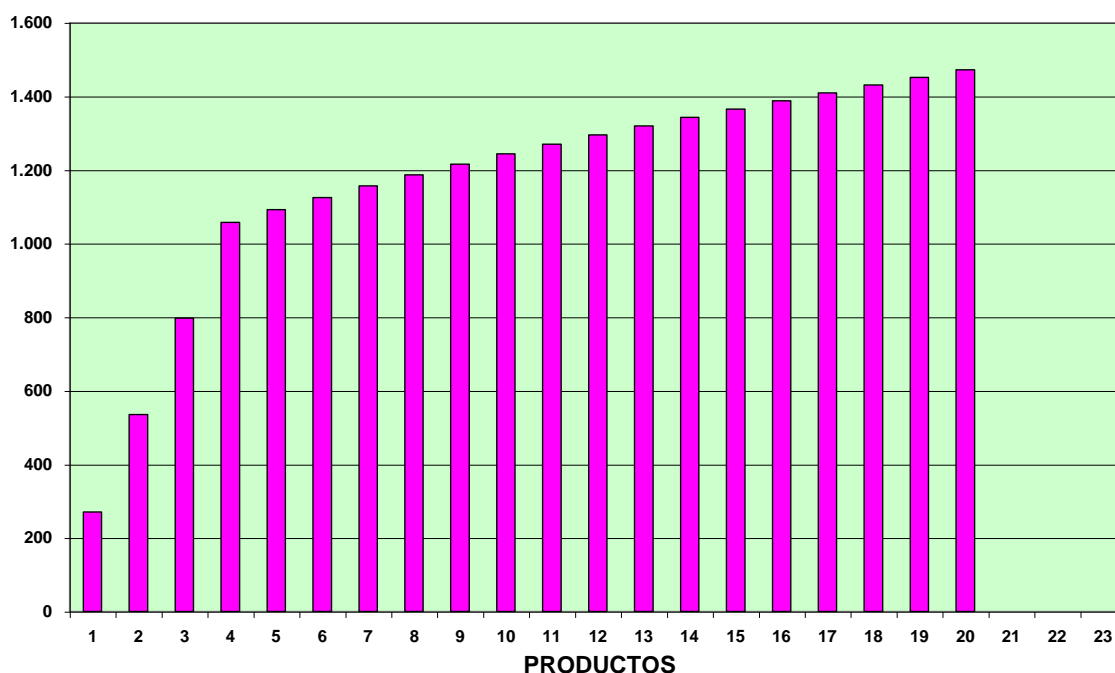
**BENEFICIO ACUMULADO
(CURVA DE BALLENA)**



Si, en vez de graficar los “beneficios” determinados luego de proratear los costos indirectos fijos, graficamos las contribuciones marginales acumuladas, notaremos que éstas presentan una tendencia constantemente creciente, lo que evidencia la conveniencia de mantener en actividad la totalidad de las líneas.

⁴ Cualquier otra base de prorateo llevaría a las mismas conclusiones, mientras los costos fijos indirectos fueran inevitables.

Gráfico n° 3
CONTRIBUCIÓN. MARGINAL ACUMULADA



Empleando el criterio del costeo completo, sólo 4 de las 20 líneas arrojan beneficio, mientras que, según el modelo del costeo variable, todas las líneas entregan una contribución marginal positiva. Por consiguiente, no resulta conveniente a los intereses de la empresa suprimir ninguna de las líneas, ni aún aquéllas que arrojan supuestos quebrantos.

3. VINCULACIÓN DE LOS COSTOS CON LAS DECISIONES DE SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES.

Ante la alternativa de suspender o continuar la actividad de una línea de producción, surge frecuentemente el problema de determinar la magnitud de los costos que podrían ser evitados en el caso de decidir su suspensión.

Veamos cómo se comportan las distintas clases de costos frente a la decisión de suspender una actividad.

a) Costos variables:

Los costos variables son claramente siempre evitables, toda vez que, por definición, estos costos *dependen* de la actividad, por lo que, si se elimina ésta, aquellos desaparecen.

Es útil señalar que esta característica incluye a todos los costos variables, sean directos o indirectos.

En efecto, si en un departamento de producción se emplea una misma máquina para procesar dos productos diferentes, la energía consumida por ella configura un costo variable indirecto respecto a ambos productos.

Si decidimos suspender el procesamiento de uno de ellos, el costo de energía disminuirá en la medida del tiempo que era necesario hacer funcionar la máquina para elaborar ese producto.

b) Costos fijos directos:

Los costos fijos directos son igualmente evitables, pues al ser exclusivos de una actividad, al suspenderse ésta ese costo deja de ser soportado.

En este caso, sin embargo, es conveniente introducir una salvedad. El carácter de evitable de un costo siempre está relacionado con un cierto plazo. Los costos fijos inmediatamente evitables son poco frecuentes. La mayoría de ellos pueden ser evitados sólo luego de un cierto tiempo. Contratos de alquiler o de publicidad, por ejemplo, pueden tener vigencia hasta muchos meses después de la fecha en que se está analizando la suspensión de una actividad. El despido de personal de planta puede dar origen al pago de indemnizaciones.

Si la magnitud de las contribuciones marginales que aporte una actividad es positiva, no se la debe suspender mientras existan costos fijos directos inevitables.

Si algún costo fijo fuera evitable a través de la aceptación de un costo inmediato, como se daría en el caso de una indemnización por despido de un obrero, se debe comparar el costo en que se incurre (la indemnización por despido) con el costo que se ahorra (el salario del obrero).

En razón de que la indemnización es un valor absoluto que se soporta hoy, y el salario es un costo fijo periódico que se soporta todos los meses, es necesario recurrir a un simple cálculo financiero para volver comparables ambas magnitudes. En efecto, si el rendimiento de un capital equivalente a la indemnización por despido, a la tasa de interés normal de mercado⁵, es menor que el monto del salario, se evidencia la conveniencia de proceder al despido.

Ejemplo:

Indemnización por despido:	\$ 15.000
Tasa de interés de mercado 2% mensual.	
Salario mensual que se ahorra si se procede al despido	\$ 800
Costo de oportunidad del capital: Intereses resignados (2% sobre \$ 15.000)	<u>\$ 300</u>
Beneficio de la decisión:	<u>\$ 500</u>

c) Costos fijos indirectos:

En principio, los costos fijos indirectos no pueden ser evitados al decidir la supresión de una actividad, toda vez que esos costos están sosteniendo simultáneamente otra actividad que no será suspendida.

Sin embargo, los costos fijos indirectos pueden presentar ciertas características que deben ser estudiadas detenidamente antes de tomar una decisión al respecto.

Por definición, un costo indirecto es aquél en el cual se incurre para el sostenimiento de dos o más objetos de costo. Cuando el objeto de costo son las líneas de producción, un costo es indirecto cuando es necesario para el funcionamiento de más de una.

Si nos encontramos estudiando la posibilidad de suprimir una de las líneas que requiere de un costo indirecto (o sea, que también beneficia a otras líneas) deberemos analizar de qué manera se comportará ese costo ante esa decisión.

⁵ O bien a la tasa de rendimiento de la propia empresa.

En ciertos casos, ese costo indirecto no podrá ser evitado aunque se suprima una línea, por ser totalmente imprescindible para el funcionamiento de las líneas que no se prevé suprimir. Tal sería el caso de un capataz que supervise a los operarios que elaboran distintos productos. Si la presencia de ese capataz es imprescindible para el procesamiento del producto que se no desea suprimir, su remuneración tendría el carácter de un costo *inevitable*.

Pero si se tratara de dos capataces que ejercen distintas funciones en ambas líneas de producción (uno de ellos supervisando a los operarios y el otro la calidad del proceso o de los productos), las remuneraciones de ambos serían costos indirectos de ambos productos. En este supuesto, frente a la eventual supresión de una línea, podría estudiarse la posibilidad de capacitar a uno de los capataces para ocuparse de ambas funciones en una sola de las líneas, lo que permitiría prescindir del otro capataz. En este caso estaríamos en presencia de un costo *evitable*.

4. EL PROBLEMA ANALIZADO CORRECTAMENTE.

Intentaremos demostrar, con la ayuda de un ejemplo sencillo, la manera correcta de estudiar el problema frente a la posibilidad de suprimir una línea de producción. Con este propósito, expondremos las formas de presentar la situación a través de los modelos de costeo completo y de costeo variable.

Los datos del ejemplo:

La empresa cuenta con dos departamentos de producción, en cada uno de los cuales funcionan 3 líneas de producción que dan lugar a sendas clases de productos.

Cada línea tiene costos fijos directos y existen también costos fijos indirectos a nivel de departamentos, aunque indirectos a nivel de las líneas de producción.

Estos últimos han sido detenidamente analizados, detectándose que algunos de ellos tienen el carácter de inevitables frente a la eliminación de cualquier línea de producción, mientras que otros son evitables si se suprime alguna de ellas.

Los supuestos del ejemplo se exponen en el Cuadro n° 2.

Cuadro n° 2

DATOS

	DEPARTAMENTO A			DEPARTAMENTO B		
	PROD. 1	PROD. 2	PROD. 3	PROD. 4	PROD. 5	PROD. 6
PRECIO DE VENTA	110,00	220,00	15,00	80,00	45,00	75,00
COSTOS VARIABLES UNITARIOS	60,00	140,00	15,00	60,00	20,00	40,00
CANTIDAD VENDIDA	10,00	25,00	5,00	40,00	26,00	12,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS LINEAS	300,00	900,00	100,00	550,00	400,00	300,00
COSTOS INDIR. FIJOS EVITABLES	50,00	180,00	0,00	110,00	0,00	130,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS DEPARTAMENTOS	830,00			170,00		
COSTOS FIJOS GENERALES	190,00					

Para simplificar, suponemos que los costos indirectos fijos se prorratan entre las líneas en partes iguales. De esta forma, es construido el Cuadro n° 3.

Cuadro n° 3
MODELO DE COSTEO COMPLETO

	DEPARTAMENTO A			DEPARTAMENTO B			TOTAL
	PROD. 1	PROD. 2	PROD. 3	PROD. 4	PROD. 5	PROD. 6	
PRECIO DE VENTA	50,00	80,00	10,00	20,00	25,00	35,00	220,00
CANTIDAD VENDIDA	10,00	25,00	15,00	40,00	26,00	12,00	128,00
INGRESOS POR VENTAS	500,00	2.000,00	150,00	800,00	650,00	420,00	4.520,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS LINEAS	300,00	900,00	100,00	550,00	400,00	300,00	2.550,00
CONT. MARGINAL NIVEL 1	200,00	1.100,00	50,00	250,00	250,00	120,00	1.970,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS DEPART.PRORRATEADOS	353,33	353,33	353,33	136,67	136,67	136,67	1.470,00
CONT. MARGINAL NIVEL 2	153,33	746,67	303,33	113,33	113,33	16,67	500,00
COSTOS FIJOS GRALES PRORRATEADOS	31,67	31,67	31,67	31,67	31,67	31,67	190,00
RESULTADO	185,00	715,00	335,00	81,67	81,67	48,33	310,00

Se advierte que los productos 1, 3 y 6 aparecen como deficitarios.

Sin embargo, el modelo del costeo variable expone un panorama diferente, como puede observarse en el Cuadro n° 4.

Cuadro n° 4
MODELO DE COSTEO VARIABLE

	DEPARTAMENTO A			DEPARTAMENTO B			TOTAL
	PROD. 1	PROD. 2	PROD. 3	PROD. 4	PROD. 5	PROD. 6	
PRECIO DE VENTA	50,00	80,00	10,00	20,00	25,00	35,00	220,00
CANTIDAD VENDIDA	10,00	25,00	15,00	40,00	26,00	12,00	128,00
INGRESOS POR VENTAS	500,00	2.000,00	150,00	800,00	650,00	420,00	4.520,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS LINEAS	300,00	900,00	100,00	550,00	400,00	300,00	2.550,00
COSTOS INDIR. FIJOS EVITABLES	50,00	180,00	0,00	110,00	0,00	130,00	470,00
CONT. MARG. NIVEL 1	150,00	920,00	50,00	140,00	250,00	10,00	1.500,00
	1.120,00			380,00			1.500,00
COSTOS FIJOS DIRECTOS DEPARTAMENTOS	830,00			170,00			1.000,00
CONT. MARG. NIVEL 2	290,00			210,00			500,00
	500,00						500,00
COSTOS INDIRECTOS GENERALES	190,00						190,00
RESULTADO	310,00						310,00

A los efectos de la toma de decisiones, esta forma de exposición aparece representando mejor la realidad económica del hecho que se quiere analizar.

5. DISTINTOS COSTOS PARA DISTINTOS OBJETIVOS.

De las reflexiones precedentes se desprende que las formas de exposición que ofrecen los distintos modelos de costeo son, cada una de ellas, adecuadas a diferentes objetivos.

a) Costeo completo.

El modelo de costeo completo tiene como objetivo llegar a determinar el costo del producto, incluyendo en él todos los costos necesarios para hacer posible su existencia.

Este objetivo es útil a los efectos del cumplimiento del principio contable de “*valuación al costo*”. Las normas contables profesionales establecen este principio como regla para la valuación de inventarios (aunque para ciertos casos admite otros criterios). Por consiguiente, para el cumplimiento de este objetivo, el costeo completo aparece como más adecuado que el modelo de costeo variable.

En efecto, cuando el propósito consiste en arribar al “*valor*” de los bienes producidos que, por no haber sido vendidos, permanecen en el stock, el costo completo de ellos ofrece la magnitud más parecida a dicho valor, por cuanto incluye *todos* los costos necesarios.

La adopción del criterio sustentado por el costeo variable para la valuación de los inventarios aparece como manifiestamente inadecuada a este objetivo. Es claro que el valor suministrado por el costeo variable, al excluir los costos fijos, se aleja sensiblemente del *valor* de los bienes.

No obstante, consideramos de interés señalar que la forma en que es aplicado en la práctica profesional el modelo de costeo completo, no cumple enteramente con el objetivo pretendido.

Es sabido que dicho modelo postula la inclusión de los costos fijos dentro del costo del producto, bajo el fundamento de que estos costos son tan necesarios como los variables para que el producto pueda haber sido elaborado.

Sin embargo, en la práctica, los únicos costos fijos que incluye son los devengados en el sector de la producción. En efecto, los costos administrativos, financieros, etc. (es decir, los llamados costos de apoyo) son considerados como costos del período y, en consecuencia, son expuestos fuera del costo de los productos vendidos en el Cuadro de Resultados y, por supuesto, no aparecen activados en el Estado de Situación Patrimonial.

Para tornar coherente el modelo, sería necesario prorratar todos los costos de apoyo, entre los costos de las funciones específicas de la empresa (producción y comercialización), de tal modo que puedan ser incluidos como costos del producto verdaderamente *todos* los costos necesarios para producirlos.

Salvada esta objeción, reiteramos que el modelo de costeo completo deber ser seleccionado cuando se trata de valor los inventarios en los Estados Contables para terceros, adoptando el principio de valuación el costo.

b) Costeo variable.

Este modelo es, a nuestro juicio, el que debe ser insoslayablemente usado cuando el objetivo consiste en adoptar decisiones por parte del empresario en el manejo de su organización.

En efecto, cuando el propósito no es determinar el *valor* de los bienes, sino su *costo*, es imprescindible reconocer con la mayor aproximación posible, la *causa* del devengamiento de los costos.

En este sentido aparece como una interpretación más cercana a la realidad económica, la división de los costos conforme a las causas que les dan origen. Los costos variables reconocen como causa exclusiva al desarrollo de la actividad, mientras de los costos fijos existen independientemente

de ella. Como lo describe con acierto este criterio, los costos variables son *costos del producto*, mientras que los costos fijos son *costos del período*.

6. CONCLUSIONES.

No es útil para la adopción de decisiones el conocimiento de la parte que una unidad de producto, o una unidad de organización (centro, sección, departamento, etc.) usa de una estructura superior de carácter indivisible cuando el costo de dicha estructura no pueda ser evitado mientras subsistan las otras unidades.

Por ejemplo, si el alquiler o la amortización de un galpón de fábrica, dentro del cual cumplen actividades varios departamentos de producción, es un costo inevitable mientras subsista uno de esos departamentos, de nada sirve conocer qué parte del galpón usa cada uno. Por consiguiente, es ocioso hacer soportar a cada departamento una parte del costo de ese alquiler o esa amortización en función del uso que cada uno haga de esa estructura.

El criterio correcto consiste en manejar la organización de tal modo, que todos los productos (o actividades, o secciones, o departamentos, etc.) suministren una magnitud de contribuciones marginales totales (una vez deducidos sus costos fijos directos), que permitan hacer frente al costo fijo común a todos ellos.

Por consiguiente, debe ser abandonado el criterio de prorratear entre las unidades producidas, así como entre los sectores de niveles inferiores el costo fijo de los niveles superiores de la organización, y sustituirlo por un minucioso análisis de evitabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ASUAGA TARÁN, C. et al (2013): *Costos y gestión*. Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires.
- BARFIEL, J.T.; RAIBORN, C.A.; KINNEY, M.R. (2005): *Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones*, Editorial Thomson, México DF.
- GIMÉNEZ, C. y colaboradores (1999): *Costos para empresarios*, Editorial Macchi, Buenos Aires.
- GUERREIRO, R. (2006): *Gestão do lucro*, Editorial Atlas, São Paulo, Brasil.
- KAPLAN, R.S.; COOPER, R. (1999): *Coste y efecto*, Editorial Gestión 2000, Barcelona.
- LIZCANO ALVAREZ, J. y colaboradores (2000): *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión*. Editado por Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), Madrid.
- MALLO, C.; KAPLAN, R.S.; MELJEM, S.; GIMENEZ, C. (2000): *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Editorial Prentice Hall, Madrid.
- YARDIN, A. (2012): *El análisis marginal*, Editorial Osmar D. Buyatti, Buenos Aires.

Amaro Yardin



Es Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público. Cuenta con una vasta trayectoria profesional y académica en el campo de la gestión y dirección de empresas. En el ámbito académico fue Catedrático de la Universidad del Litoral, Argentina. Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNL. Secretario de Hacienda de la Provincia de Santa Fe, Presidente del Banco Provincial de Santa Fe. Empresario, funcionario de línea y asesor de importantes empresas privadas. Contratado con el nivel de Catedrático por universidades de Brasil, España, Paraguay y Uruguay. Dictó cursos y conferencias en universidades de Argentina, Brasil, España, Francia, Paraguay y Uruguay. Becario de varias instituciones internacionales para realizar estudios en Chile, Canadá y Francia. Miembro Titular de la National Accounting Association (NAA) y de la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Presidente del Instituto Internacional de Costos (IIC) y del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO)