

**XXVII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA NECESARIEDAD CUALITATIVA DE LOS FACTORES
Y LA CONSIDERACIÓN DEL MODELO DE COSTEO DIRECTO**

Autores:

Prof. Laura G. García

Universidad Tecnológica Nacional

Universidad Nacional del Litoral

glaurag@fce.unl.edu.ar

Prof. Marcelo Gustavo Podmoguilnye

Universidad de Buenos Aires

Universidad Nacional de Lomas de Zamora

mpodmo@speedy.com.ar

Tandil, Noviembre de 2004

Indice

Resumen

Introducción

Posición de la Teoría General del Costo respecto a las categorías de costos

Los modelos de costeo

La direccionalidad de los costos y los modelos de costeo

Ampliación de la categorización de los costos por su direccionalidad

Modelo de Costeo Directo o Técnica de Costeo Específico

Conclusión

Bibliografía

La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del Modelo de Costeo Directo

Resumen

El motivo del presente trabajo, es intentar poner la lupa de análisis en una temática profundamente abordada por la Teoría General del Costo: las consideraciones sobre la necesidad cualitativa de los factores. Las mismas, plantean como respuestas alternativas a esta consideración, a los modelos de costeo COMPLETO y VARIABLE. Sin embargo, y en virtud de algunas experiencias vividas por los autores, en empresas vinculadas con la generación de servicios, es que se expone la consideración de incluir o no en la Teoría General del Costo el MODELO DE COSTEO DIRECTO.

De allí, que comencemos por analizar las posiciones de la Teoría General del Costo respecto de las categorías vinculadas a los factores, y a los costos originados por su pérdida de potencialidad productiva. Luego mostraremos los modelos de costeo planteados actualmente y en los tres últimos títulos intentaremos resolver el dilema que nos hemos planteado inicialmente, es decir, si considerar al costeo directo como una técnica de acumulación de costos específicos o ser más contundentes y expresarlo a manera de una alternativa de respuesta, como MODELO, a las consideraciones de necesidad cualitativa de los recursos.

1- Introducción

Cuando uno comienza a desandar los caminos de la Teoría General del Costo, se encuentra día a día con el desafío de su permanente evolución, y será trabajo de aquellos que acepten el mismo, el tratar que esta Teoría se adapte y se transforme a sí misma en función tanto de su recreación teórica como de las prácticas y experiencias que se desarrollan en las organizaciones.

El motivo del presente trabajo, es intentar poner la lupa de análisis en una temática profundamente abordada por la Teoría: las consideraciones sobre la necesidad cualitativa de los factores. Las mismas, plantean como respuestas alternativas a esta consideración, a los modelos de costeo COMPLETO y VARIABLE. Sin embargo, y en virtud de algunas experiencias vividas por los autores, en empresas vinculadas con la generación de servicios, es que se expone la consideración de incluir o no en la Teoría General del Costo el MODELO DE COSTEO DIRECTO.

Lógicamente que para fundamentar cualquier conclusión a la cual podamos arribar, será intrínsecamente necesario bucear en lo que se ha escrito hasta el momento, reconsiderar las clasificaciones vinculadas con los factores y sus costos, y, finalmente plantear la alternativa a considerar.

De allí, que comencemos por analizar las posiciones de la Teoría General del Costo respecto de las categorías vinculadas a los factores, y a los costos originados por su pérdida de potencialidad productiva, luego mostraremos los modelos de costeo planteados actualmente y en los tres últimos títulos intentaremos resolver el dilema que nos hemos planteado inicialmente, es decir, si considerar al costeo directo como una técnica de acumulación de costos específicos o ser más contundentes y expresarlo a manera de una alternativa de respuesta, como MODELO, a las consideraciones de necesidad cualitativa de los recursos.

2- Posición de la Teoría General del Costo respecto a las categorías de costos

Para la Teoría General del Costo la categorización de los costos se plantea desde el análisis de las características de los factores de disponibilidad necesaria que los generan, en perspectiva opuesta al enfoque tradicional que analiza y define las clasificaciones desde el comportamiento de los resultados productivos obtenidos, y para este propósito se vale del concepto de relación de eficiencia.

Se entiende por relación de eficiencia, genéricamente, a la vinculación física que se establece – o puede establecerse – entre la cantidad demandada de recursos o factores y las unidades de resultados productivos reconocidos en su contexto de origen, esto es, un proceso de producción determinado.

La relación de eficiencia se expresa a través de coeficientes técnicos que relacionan cantidades físicas de factores sacrificados con cantidades físicas de resultados obtenidos y se enuncia, alternativamente, como “cantidades de factor requeridas por unidad de producto” o su equivalente “cantidades de producto obtenidas por unidad de factor empleado”. Estas son expresiones de magnitudes equivalentes dado que una es recíproca de la otra, dependiendo de dónde se sitúe la unidad de análisis de referencia. La segunda forma de expresión es un concepto análogo a lo que en términos económicos se conoce como “productividad” que designa la relación entre cantidades de

producto y cantidades de cada factor de producción considerado, este último, aisladamente.

La indicación “relación de eficiencia” no contiene un carácter valorativo sino nominativo, constituyendo siempre el componente físico del fenómeno costo, por cuanto no encierra en sí misma, y en términos generales, significación alguna respecto a la racionalidad en el uso de los factores¹.

Los diferentes modos de vinculación y sus interpretaciones dan lugar a las categorías de costos que, convencionalmente, se reconocen como de entidad superior en cuanto a su tratamiento en las distintas técnicas de costeo y su incorporación en los procesos de toma de decisiones, por lo que es necesario profundizar en las manifestaciones de la vinculación mencionada para comprender los distintos tipos de costos que se derivan de ellas.

✓ Respecto a la relación entre las cantidades demandadas de factor y cada nueva unidad de objetivo, la relación de eficiencia puede ser marginal o media.

Una relación de eficiencia es marginal cuando cada unidad de empleo² de factor, sin perjuicio de los cambios en la medida de la unidad de empleo en el tiempo, es efectivamente demandada por cada nueva unidad de objetivo, es decir, la unidad de factor no preexiste – en términos de su consumo en el proceso productivo – al requerimiento real de cada unidad de resultado productivo. Como ejemplo de estas relaciones de eficiencia, se pueden citar a las que vinculan factores agotables en su primer uso (bienes intermedios) con los resultados productivos. Desde la práctica se validan ejemplos tales como kg de harina con kg de pan cocido, tonelada de alambrón con toneladas de bulones producidas, litros de aditivos con kg de queso blando obtenidos.

Esta característica se manifiesta a través de la verificación de la sensibilidad del factor respecto de los cambios en la cantidad de objetivos productivos a lograr en el proceso.

Una relación de eficiencia es media cuando cada unidad de empleo de factor es demandada por acciones que derivan en un conjunto finito pero indeterminado de cantidades de objetivos. Como ejemplo se pueden citar las relaciones entre unidades de empleo de factores vinculados con los recursos humanos y los resultados productivos. Desde la práctica se pueden analizar relaciones como, sueldos de supervisores con toneladas o kg de producto, jornales contratados disponibles con kg de pan cocido obtenidos.

Esto significa que el coeficiente técnico resulta determinado como un promedio de consumo del factor por cantidades de objetivos.

Del tipo de relación que se verifique se deducen las categorías de costos inherentes:

¹ “La relación cuantitativa entre medios y resultados productivos físicos de determinada especie se denomina corrientemente “rendimiento”. Los rendimientos, que pueden ser diversamente configurados en el plano formal, son índices físico-técnicos expresivos de las modalidades de empleo de las condiciones productivas adquiridas por la empresa.” Spranzi, Aldo: *La variabilidad de los costes de producción*, Ed. Montecorvo, Madrid, España, 1966, pag. 84.

² En este caso, por extensión, también unidad de adquisición.

- o Costos variables: son aquellos generados por factores en los cuales es posible reconocer relaciones de eficiencia marginal a lo largo de todo el proceso de vinculación, o sea, del proceso de acumulación de sus costos.
- o Costos fijos: son aquellos generados por factores en los cuales se verifica alguna relación de eficiencia media a lo largo de todo el proceso de vinculación.

Estas categorías son independientes del tipo de acción – mediata o inmediata – en las que se consume el factor bajo análisis, por lo tanto, no tienen relación con la inmediatez o proximidad con los respectivos resultados productivos, sino con el encadenamiento sucesivo de acciones por las que se delimita el contexto productivo concreto que se analiza.

✓ ***Respecto a la multiplicidad de tipos de objetivos involucrados en los requerimientos de factores, una relación de eficiencia puede ser específica o común.***

Una relación de eficiencia es específica cuando el factor se vincula – o puede vincularse – con un solo tipo de objetivos, es decir, que el factor, o una determinada cuantía de él, se identifica, o se corresponde únicamente con un resultado productivo en particular. Por ejemplo, jornales contratados disponibles para la fabricación de varillas roscadas la línea de producción de varillas roscadas obtenidas.

Una relación de eficiencia es común cuando el factor se corresponde “por su naturaleza o por razones funcionales” con más de un tipo de objetivo productivo, es decir, que no se verifica para la vinculación que se analiza el carácter de “evidente, clara e inequívoca” derivando, necesariamente, en una interpretación subjetiva de la misma. Por ejemplo, el salario del gerente de planta con cada unidad de producto específico obtenida.

De estas relaciones se derivan las siguientes categorías de costos – relevantes sólo para procesos múltiples -:

- o Costos directos: son aquellos generados por factores que se vinculan con un tipo de objetivo a través de relaciones de eficiencia específica a lo largo de todo el proceso de vinculación.
- o Costos indirectos: son aquellos generados por factores en los que se verifica alguna relación de eficiencia común a lo largo de todo el proceso de vinculación.

El tipo de acción implicada en estas categorías tampoco es decisiva en cuanto a la proximidad entre recursos y resultados productivos, sino que depende de la posibilidad de medición de la cuantía del factor en el caso de procesos múltiples alternativos.

En principio, de acuerdo a lo expuesto se pueden reconocer, como entidades conceptuales teóricas, las siguientes categorías combinadas de costos y las respectivas relaciones de eficiencia de las que se derivan:

<u>Categorías de Costos</u>	<u>Relaciones de Eficiencia posibles de establecer</u>	
Variable Directo	Marginal	Específica
Variable Indirecto	Marginal	Común
Fijo Directo	Media	Específica
Fijo Indirecto	Media	Común

Cuadro 1: Las categorías de costos y sus relaciones de eficiencia

3- Los Modelos de Costeo

La definición del modelo de costeo, sobre el cual se sustentará una técnica determinada, constituye adoptar, conceptualmente, un criterio acerca de la relación entre factores y objetivos productivos en consistencia con la definición de necesidad de los factores planteado en el concepto económico del costo. Las diversas interpretaciones sobre la “necesidad” de los recursos sacrificados en el proceso de producción componen las distintas posibilidades de vinculación de todos los costos del proceso derivando en diferentes modelos.

Un modelo de costeo constituye un conjunto de relaciones básicas que orienta los procedimientos utilizados para la determinación y gestión de los costos. Es una interpretación de la realidad productiva basada en las consideraciones sobre los factores de *sacrificio necesario*.

Es importante destacar que la aplicación de una técnica de costeo en un proceso productivo particular, exige, ineludiblemente, la definición previa del modelo de costeo en la que la misma se enmarca. La técnica de costeo constituye el conjunto de procedimientos a través de los cuales se acumulan los costos y está en estrecha vinculación con las características físicas y tecnológicas del proceso productivo, a tal punto que muchas veces el tipo de proceso impone la aplicación de una metodología determinada.

Como elementos distintivos para comprender el ámbito en que se desenvuelven ambos conceptos, podemos destacar:

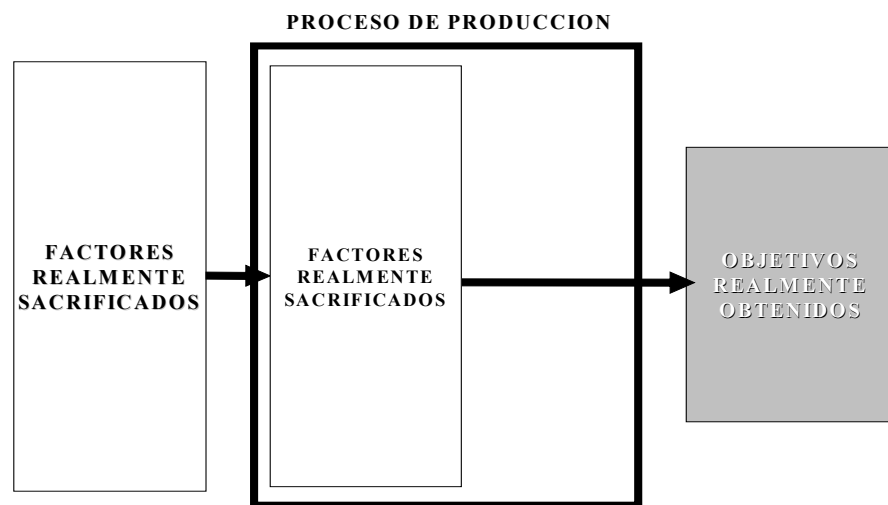
- o Los modelos de costeo, por constituir un marco de referencia elemental, son entidades conceptuales de aplicación general mientras que las técnicas de costeo son procedimientos, en cierta medida, de aplicación especial, resultado de la especificidad de los procesos en los que se pretende acumular costos.
- o Un modelo de costeo implica una elección acerca de la necesidad de los factores y esta decisión es independiente de las características del contexto productivo. La técnica de costeo puede estar condicionada por aquellas, y su aplicación particular se subordina a los fundamentos del modelo previamente seleccionado.

La necesidad está referida tanto a, cuáles son los factores de sacrificio necesario, como a la cuantía de los mismos, lo que da lugar a dos tipos de respuesta, en cada caso alternativamente, a los cuestionamientos derivados de las consideraciones desde la necesidad de los recursos: cualitativa y cuantitativa, respectivamente.

Aunque un modelo de costeo debe dar respuesta a ambos interrogantes simultáneamente, es posible analizar los tipos de necesidad por separado de donde surgen los modelos básicos que luego se combinarán entre sí para posibilitar su aplicación concreta.

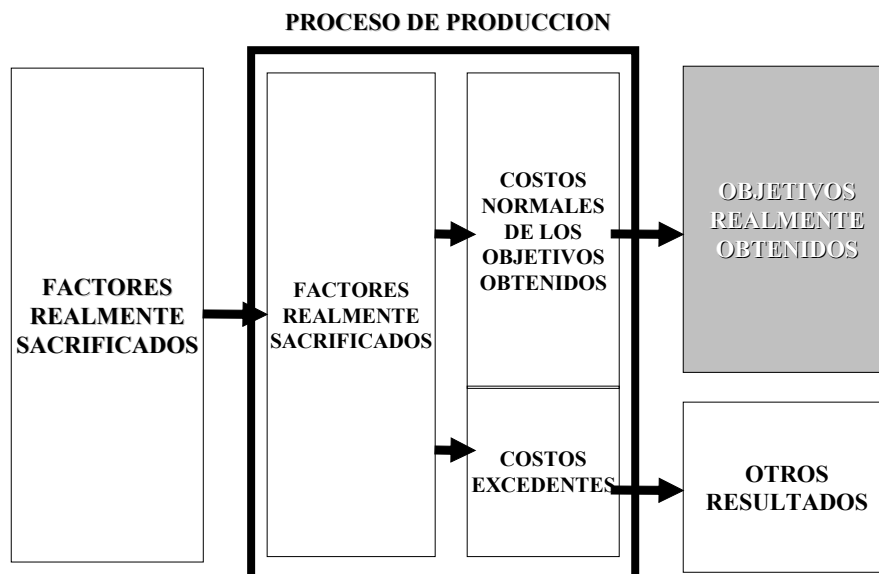
✓ **Desde la necesidad cuantitativa - tanto para el componente físico como para el componente de valor – se reconocen dos tipos de modelos básicos:**

MODELO DE COSTEO RESULTANTE: el cual considera necesaria la cantidad real insumida con prescindencia de su “uso eficiente”. Esto significa que la cuantía total, de factores realmente sacrificados, forma parte del costo de los objetivos.



Cuadro 2: Modelo de Costeo Resultante

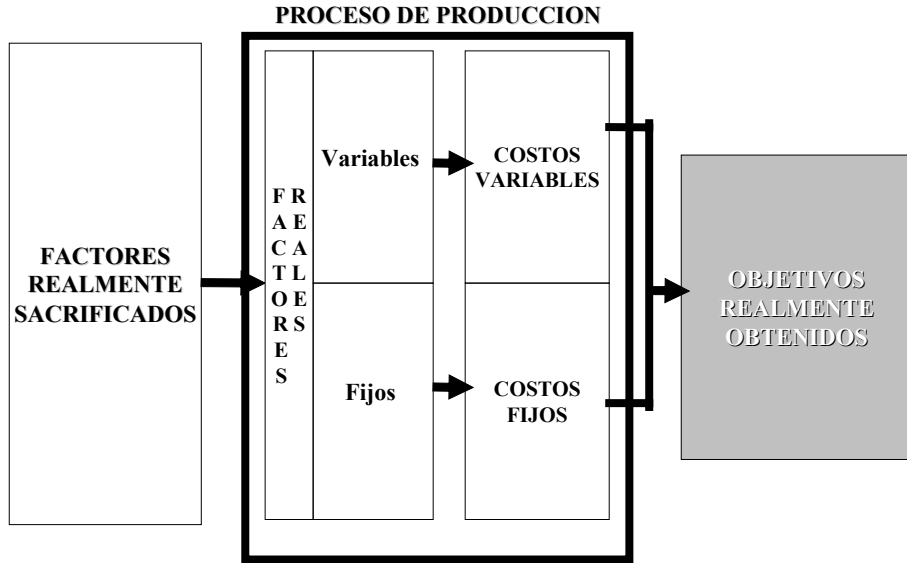
MODELO DE COSTEO NORMALIZADO: considera necesaria la cantidad normal pautada, independientemente de las cantidades efectivamente empleadas, es decir, sólo las cantidades de sacrificio imprescindible, considerándose como costo excedente la diferencia entre este y el sacrificio real de factores.



Cuadro 3: Modelo de Costeo Normalizado

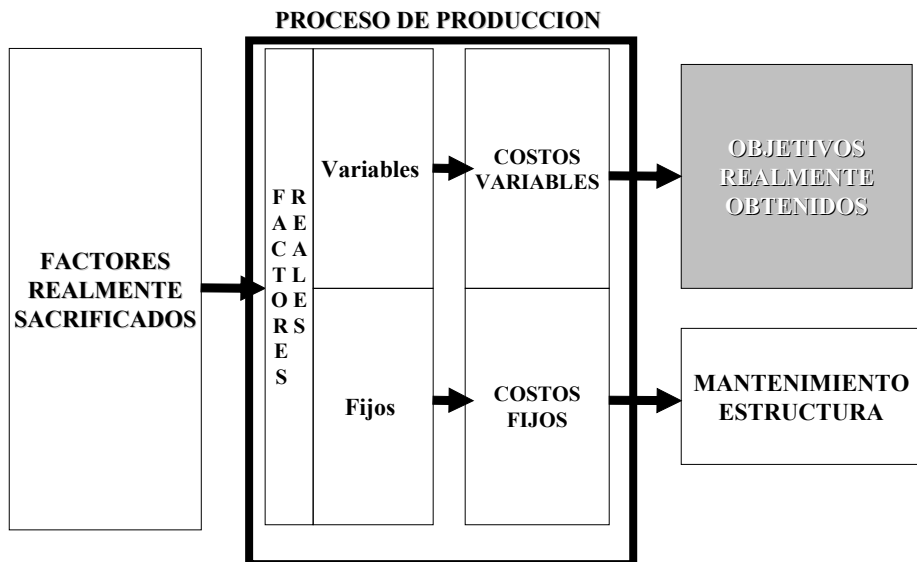
✓ Desde la necesidad cualitativa se reconocen, también, dos tipos de modelos básicos.

MODELO DE COSTEO COMPLETO: todos los factores insumidos para la obtención de los objetivos productivos se consideran de sacrificio necesario, tanto en su vinculación física como de valor.



Cuadro 4: Modelo de Costeo Completo

MODELO DE COSTEO VARIABLE: se considerarán necesarios, sólo a los sensibles a los cambios en el volumen de objetivos, es decir, los factores de comportamiento variable considerando el sacrificio de los factores fijos como destinado al mantenimiento de la estructura.



Cuadro 5: Modelo de Costeo Variable

4- La direccionalidad de los costos y los modelos de costeo

Siendo el objetivo de la presente ponencia la profundización del análisis sobre los modelos de costeo básicos, concretamente, los derivados de la necesidad cualitativa, pretendemos verificar si los mismos contemplan todas las alternativas de respuesta viables o, por el contrario, se agotan en las posibilidades enunciadas anteriormente.

En este sentido, hasta aquí hemos expuesto, a modo de marco conceptual, los dos modelos de costeo que explícitamente la doctrina reconoce como las modalidades imperantes según qué grupo de costos abarque el análisis: todos los costos o sólo los costos variables.

Al respecto, la Teoría General del Costo adoptó, como respuesta a la necesidad cualitativa, los dos paradigmas que ya eran reconocidos por los tratadistas de la disciplina, es decir, que la respuesta es una consecuencia de los “sistemas de costos” – tal como se los denominaba – preexistentes. Esta adaptación requiere ser superada a través de un análisis que contemple todos los aspectos que se relacionan con esta problemática.

En función de las cuatro categorías combinadas de costos consignadas anteriormente – y que casi de manera unánime son reconocidas como válidas – se observa rápidamente que los costos derivados de la clasificación según la direccionalidad no están encuadrados en los modelos apuntados. Si lo están, es sólo una apertura de los costos variables y de los costos fijos pero no participan genuinamente en la configuración de los modelos por lo que su inclusión, que aparece como forzada, no agrega nada desde el punto de vista de su necesidad.

En esta posición subyacen los siguientes supuestos:

- La cualidad de costos directos e indirectos es independiente para la definición de los modelos y estas categorías no representan una condición esencial a tener en cuenta. Esto coloca a la “direccionalidad” en un grado de jerarquía secundaria respecto a la “sensibilidad”.
- Sólo los costos fijos y variables corresponden al caso general ya que las restantes categorías sólo son relevantes y de aplicación para procesos o decisiones múltiples.

Respecto a la primera cuestión planteada, podemos afirmar que de ningún modo constituye una categoría secundaria ni para la aplicación concreta de técnicas de costeo ni para el proceso de toma de decisiones. Tanto el modelo de costeo completo como el variable requieren, necesariamente, del conocimiento de este comportamiento para la determinación de los costos.

En relación a la generalidad, hay infinidad de casos donde los costos variables son inexistentes o irrelevantes por lo que la ausencia – que se verifica como mucho menos frecuente en la práctica – de costos indirectos, no justifica la consideración de esta categoría como caso especial.

Si replanteamos las posibles respuestas a la pregunta sobre cuáles son los factores de sacrificio necesario, en concordancia con el “criterio de los complementarios” adoptado por la Teoría General, podemos encontrar las siguientes alternativas:

- a) Todos los factores.

- b) Sólo aquellos en los que se verifican relaciones de eficiencia marginal a lo largo de todo el proceso de acumulación de sus costos, es decir, los costos variables.
- c) Sólo aquellos en los que se verifica una relación de eficiencia media, estos serán, los costos fijos.
- d) Sólo aquellos en los que se verifican relaciones de eficiencia específica, esto es, los costos directos.
- e) Sólo aquellos en los que se verifica una relación de eficiencia común, es decir, los costos indirectos.

Cada una de las cuatro últimas opciones incluiría los dos tipos de costos de la categoría residual, es decir, sólo los variables, por ejemplo, incluye tanto los variables directos como los variables indirectos.

Descartamos, obviamente, las opciones c) y e) en referencia a la vinculación coherente que se debe mantener entre recursos y resultados productivos.

Las opciones a) y b) corresponden a los modelos clásicos por todos conocidos y ya detallados anteriormente.

Sólo resta por analizar la opción d): todos los costos directos.

Una primera aproximación a esta posibilidad indica que quedan excluidos de esta hipótesis los costos variables indirectos, lo que no parece admisible, en principio, puesto que existe un consenso generalizado respecto a que los costos variables forman parte incuestionable de los costos de los objetivos³. De hecho, son los únicos que no están en discusión en los modelos clásicos.

Sin embargo, antes de descartar esta posibilidad, es preciso analizar con un mayor grado de detalle la categoría combinada que examinamos.

Para esto, retomamos un cuestionamiento, aún no resuelto, sobre la existencia genuina de esta categoría de costos:

“La condición de “variable” de un factor respecto a una unidad de costeo, ¿no supone la existencia en él de un elemento implícito que permite relacionar y, en consecuencia, atribuir en forma “inmediata” y “precisa” este tipo de factores con las unidades de costeo?”⁴

En otras palabras, una relación de eficiencia marginal, por definición, ¿no es necesariamente, a su vez, una relación de eficiencia específica? ¿Es posible que una unidad de factor sea *efectivamente* demandada simultáneamente por más de un objetivo productivo? (en procesos o decisiones alternativas)

³ Un planteo realizado por el Profesor Raúl Ercole, sin embargo, establece la posibilidad de un “Sistema de Costeo Directo” sin la inclusión de los costos variables indirectos en “La relación costo – volumen – utilidad y el resultado directo”, trabajo presentado en el XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos (2000).

⁴ Cartier, Enrique: *Categorías de costos – Replanteo*, Anales del XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Rosario, 2000, pag. 242.

En principio, la respuesta al primer cuestionamiento es positiva y al segundo es negativa. La condición de marginal de un factor implica la especificidad del mismo respecto de su vinculación con los objetivos. Aquel elemento al que se hace referencia en la pregunta inicial está constituido, precisamente, por la relación de eficiencia marginal, que en términos económicos se describe como una “magnitud definida”, que permite una “vinculación precisa, objetiva y verificable”.

El hecho de ser “efectivamente demandado” determina una clara identificación con los objetivos. Si pretendemos que esta identificación sea inmediata y precisa, entonces, le estamos requiriendo, adicionalmente, una asignación inmediata (sin distribuciones) y, por consiguiente, de medición “objetivamente” verificable. De hecho, si no hay inmediatez tampoco hay precisión, pero no por eso se puede afirmar que la relación deja de ser específica toda vez que puede establecerse una demanda real de factores y, por lo tanto, potencialmente mensurable.

De lo contrario, el concepto de relación de eficiencia específica estaría significando implícitamente que la vinculación se verifique de manera automática cuando sólo se refiere a la existencia de una relación unívoca que no implica, necesariamente, que la misma sea evidente y que su asignación sea inequívoca.

Más allá de posibles disidencias, podemos convenir en que, conceptualmente, esta categoría es difícil de sustentar.

No obstante, es cierto también que los costos variables indirectos existen. “Es obvio que la realidad de los procesos de producción presenta, claramente, dos tipos de costos variables: los directos y los indirectos.”⁵

Descartada la imposibilidad de medición, por su condición de marginal, sólo resta inferir que existen por no ejercicio de esa posibilidad.

5 – Ampliación de la categorización de los costos por su direccionalidad

Es necesario, a esta altura, ampliar la categorización de costos directos e indirectos.

De acuerdo con la definición convencional de costos indirectos estos pueden clasificarse, a su vez, en directizables o no⁶ según que puedan ser transformados en directos, sin alterar la naturaleza del factor, por una decisión, es decir, que se resuelva ejercer la posibilidad concreta de medición precisa de los mismos que hasta el momento no se estaba realizando.

La posibilidad de directizar es válida sólo para los costos que son indirectos por “razones funcionales”. Cabe preguntarse, entonces, si esta condición lo habilita conceptualmente como costo indirecto.

Por las características propias del factor – por su naturaleza – hay costos fijos que ineludiblemente son indirectos y otros que lo son por otras circunstancias, es decir, que la condición de directizable o no, sólo es aplicable a los costos fijos indirectos. Por su naturaleza, los costos variables son todos directizables de acuerdo a lo que expresamos en el apartado anterior.

Entonces, podemos establecer las siguientes categorías:

⁵ Cartier, E., Op. Cit., pag. 244.

⁶ Una categorización similar es la de forzosos y voluntarios.

- o Costos variables directos
- o Costos variables indirectos directizables
- o Costos fijos directos
- o Costos fijos indirectos directizables
- o Costos fijos indirectos no directizables

Pero también, desde otro punto de vista, podemos decir que los costos directos pueden ser, a su vez, efectivamente directizados o no, con lo que las categorías de costos quedarían, entonces, conformadas de la siguiente manera:

- o Variables directizados
- o Variables no directizados
- o Fijos directizados
- o Fijos no directizados
- o Fijos indirectos

El problema, nuevamente, reside en definir, conceptualmente, si los costos indirectos directizables, en esencia, son como tales auténticamente indirectos o se trata de costos directos no directizados, que no es lo mismo. Es decir que, en realidad, sustancialmente podría tratarse de costos directos sobre los que no se ha ejercido la posibilidad de directización por alguna circunstancia.

Según el concepto generalizado, para que un costo sea directo "...no sólo es necesario que exista la posibilidad de ese tipo de vinculación (unívoca), sino que esa posibilidad sea efectivamente ejercida a través de las mediciones puntuales necesarias."⁷ Es decir, que la relación de eficiencia específica se encuentre claramente manifiesta. Pero aunque no sea así, en este caso, siempre estará latente y lo que es necesario acordar es qué es lo que define la validez de los conceptos, si es la superficie o la génesis de los fenómenos.

Veamos el siguiente planteo:

"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, aquéllos 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 indirecto respecto a ambos productos.

⁷ Cartier, Enrique: *Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos*, Anales del XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, La Plata, 2003, pag. 172.

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.”⁸

Es válido preguntarnos si con “la medida del tiempo que era necesario” estamos en presencia de un costo – por razones funcionales – indirecto directizable o de un costo – por su naturaleza – directo no directizable. En el ejemplo planteado, el costo de energía, en caso de supresión de un producto, disminuirá en la medida necesaria, lo que hace suponer que si en el análisis de la decisión de cierre del producto se debería considerar como costo directo, es porque ya lo era previamente.

La solución la podemos encontrar, en primer lugar, en la perspectiva de las características propias del factor, como expusimos al inicio del texto, el análisis desde los factores (no desde los objetivos) y, en segundo lugar, en los conceptos de relación de eficiencia también ya analizados.

El factor es efectivamente demandado por cada nueva unidad de objetivo y esta demanda es virtualmente específica, lo que lo encuadra como un costo, además de variable, directo, aunque la afectación del mismo no lo sea, de la misma manera en que, finalmente, para su asignación se debe recurrir a un promedio, estableciendo algún criterio, aunque la relación de eficiencia, indudablemente, no es media.

Al respecto, es interesante observar las siguientes definiciones relacionadas con esta problemática:

“- Costes de imputación directa: Son los ocasionados por un producto de manera directa y que se atribuyen al coste del mismo sin mediar ningún mecanismo de reparto (a esta atribución directa se le denomina Afectación en la doctrina francesa).

- Costes de imputación indirecta: Son los que, por definición, se someten a criterios de reparto previamente a su imputación al coste del producto.”⁹

Se trata de la referencia a la inmediatez de la asignación, no al concepto de costo directo e indirecto por lo que es posible inferir que un costo directo puede ser de “imputación indirecta” o, lo que es lo mismo, no directizable.

Las mismas consideraciones, respecto a la génesis del concepto derivadas del ejemplo de costo variable son válidas, también, para los costos fijos.

Por tanto, del presente punto, podemos concluir en forma absoluta y definitiva, que un factor considerado como variable, en virtud de haber detectado a lo largo de todo el proceso de acumulación de sus costos “relaciones de eficiencia marginal”, será considerado también directizable, en virtud que las “relaciones de eficiencia marginal” implican también la certeza de la existencia de “relaciones de eficiencia específica”, en todo el proceso de acumulación de sus costos. Al mismo tiempo, admitiríamos que estos factores se considerarán definitivamente directizables, cuando desde el proceso productivo y por voluntad empresarial sean medidos y controlados adecuadamente. Por otra parte la no voluntad en este sentido, implicaría el no reconocer las relaciones de eficiencia, marginales y específicas de estos factores y, por tanto, no reconocer su condición de directo.

⁸ Yardín, Amaro: *¿Prorrateo de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad?*, Anales del XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Buenos Aires, 2002, pag. 91.

⁹ García García, Moisés: *Economía de la producción y contabilidad de costes*, Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1984, pag. 89. El subrayado es nuestro.

A modo de resumen de esta conclusión, expresamos a continuación el cuadro 6.

<u>Categorías de Costos</u>	<u>Relaciones de Eficiencia posibles de establecer</u>	
Variable directizado	Marginal	Específica
Variable no directizado	Marginal	Específica
Fijo directizado	Media	Específica
Fijo no directizado	Media	Específica
Fijo Indirecto	Media	Común

Cuadro 6: Las categorías de costos y sus relaciones de eficiencia

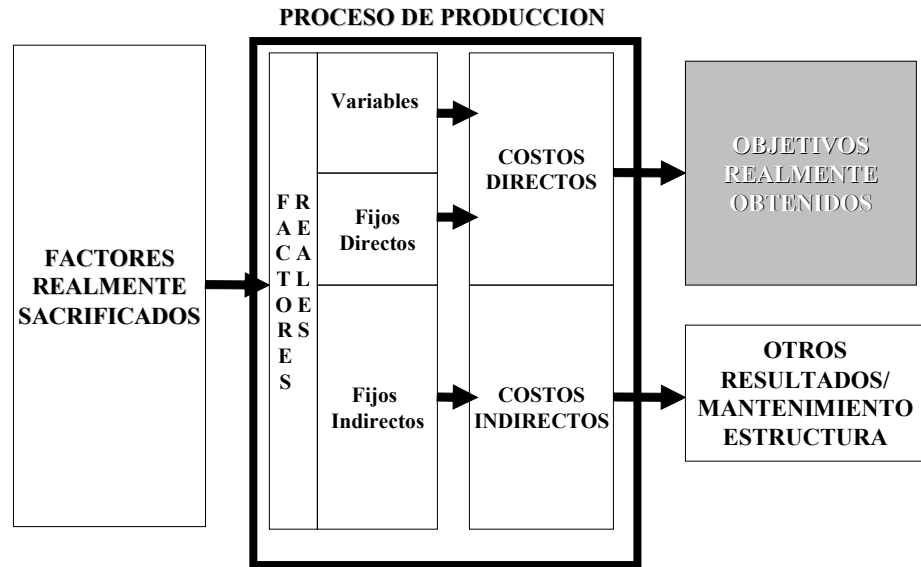
6- Modelo de Costeo Directo o Técnica de Costeo Específico

Ahora bien, nos quedaría por definir, si podríamos validar desde la Teoría General del Costo, como tercera respuesta alternativa a la consideración de necesidad cualitativa de los factores, a la siguiente: “ todos los factores directos”.

Para ello tendremos en cuenta las consideraciones realizadas en el punto anterior, en el cual se ha hecho una especie de replanteo en cuanto a las categorizaciones de los factores y sus costos y se ha manifestado una postura en función de las conclusiones a las que queremos arribar.

Por tanto, en el presente trabajo, se considerará como tercer modelo de costeo básico, al MODELO DE COSTEO DIRECTO, como respuesta válida y necesaria a las consideraciones de necesidad cualitativa de los factores para la obtención de ciertos resultados u objetivos productivos. Esta consideración de la necesidad prescinde de la sensibilidad de los factores y considera de sacrificio necesario a todos aquellos que son específicamente requeridos para el logro de un objetivo productivo.

En el cuadro 7, siguiente, mostramos un esquema de aplicación de este modelo.



Cuadro 7: El modelo de Costeo Directo

Como puede observarse en el cuadro 7, se considerarán como factores necesarios a aquellos en los cuales, a lo largo de todo el proceso de acumulación de sus costos se pueden establecer relaciones de eficiencia específica. De esta conclusión, y en función a planteos realizados en los puntos anteriores, se considera, que el de los factores “variables indirectos” es un conjunto vacío. Por otra parte, los costos fijos directos serían considerados necesarios para alcanzar los resultados productivos, mientras que los costos fijos indirectos estarán vinculados con el mantenimiento de la estructura.

El lector, podrá plantearse la incertidumbre en el reconocimiento del modelo de costeo directo, en función de la suposición implícita, que afirma, que todos los costos variables son directos.

Como consecuencia de lo ya expresado en el punto 5, la clave del análisis radica en la presunción que las relaciones marginales verificadas a lo largo de todo el proceso de acumulación de costos de un factor, las cuales convierten a dicho factor en variable, implican también relaciones de eficiencia específica, lo cual le daría indefectiblemente su condición de directo.

Por otra parte, los modelos de costeo, como parte integrante de la Teoría General del Costo, se constituyen como fundamento y sustento a las técnicas de costeo, por tanto las adaptaciones que los especialistas, directivos o empresarios realicen en la implementación de las mismas, no afectaría a la enunciación de dicho modelo. A modo de ejemplo, en el caso del modelo de costeo directo, el mismo se ha definido, independientemente de las voluntades o consideraciones que una empresa pueda tener respecto de la directización o no de los factores estrictamente directizables.

A los efectos de poder cerrar el presente trabajo, deberíamos enunciar que de los modelos de costeo básicos, los cuales serán ahora, desde la consideración de necesidad cuantitativa de los factores, los modelos de costeo RESULTANTE y NORMALIZADO, y

desde la necesidad cualitativa de los recursos, los modelos de costeo COMPLETO, VARIABLE y DIRECTO, se desprenderán las combinaciones de modelos de aplicación práctica, los cuales realizan consideraciones cuantitativa y cualitativamente de recursos.

Estos modelos combinados son:

- MODELO DE COSTEO COMPLETO RESULTANTE
- MODELO DE COSTEO COMPLETO NORMALIZADO
- MODELO DE COSTEO VARIABLE RESULTANTE
- MODELO DE COSTEO VARIABLE NORMALIZADO
- MODELO DE COSTEO DIRECTO RESULTANTE
- MODELO DE COSTEO DIRECTO NORMALIZADO

El cuadro 7, expresa el modelo de costeo DIRECTO RESULTANTE, quedando por definir que el costo unitario de un resultado productivo obtenido a través de la utilización del mismo sería:

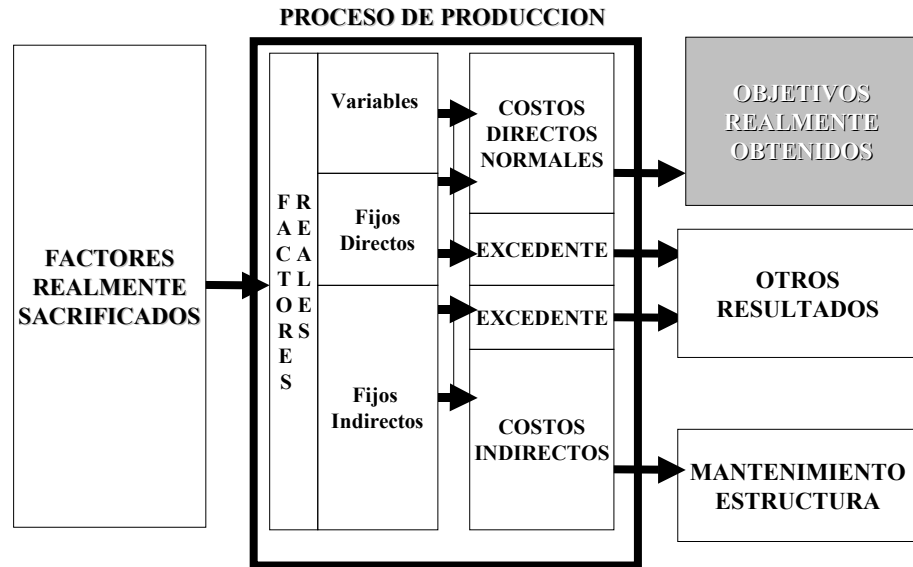
$$\text{C.U.} = \sum_{i=1}^n (\text{Qur Vi} * \text{Pr Vi}) + \sum_{i=1}^n (\text{Qur Fjdi} * \text{Pr Fjdi})$$

Donde:

- C.U. = costo unitario
- Qur Vi = cantidad de unidades reales de factor variable "i"
- Pr Vi = precio real del factor variable "i"
- Qur Fjdi = cantidad de unidades reales de factor fijo directo "i"
- Pr Fjdi = precio real del factor fijo directo "i"

En el primer término de la fórmula se verifica una relación de eficiencia marginal específica real entre los factores considerados necesarios y las unidades de resultado productivo, mientras que en el segundo término, será una relación de eficiencia media específica real.

En el cuadro 8, se esquematiza el MODELO DE COSTEO DIRECTO NORMALIZADO.



Cuadro 8: Modelo de Costeo Directo Normalizado

En este modelo combinado o mixto, se consideran necesarios a los factores directos normalizados. Los costos fijos indirectos normalizados son necesarios para el mantenimiento de la estructura, mientras que los excedentes son tratados como otros resultados.

Al determinar los costos unitarios aplicando este modelo de costeo se deberá tener en cuenta que el mismo esta conformado de la siguiente forma:

$$\text{C.U.} = \sum_{i=1}^n (\text{Qun Vi} * \text{Pn Vi}) + \sum_{i=1}^n (\text{Qun Fjdi} * \text{Pn Fjdi})$$

Donde:

- C.U. = costo unitario
 Qun Vi = cantidad de unidades normales de factor variable "i"
 Pn Vi = precio normal del factor variable "i"
 Qun Fjdi = cantidad de unidades normales de factor fijo directo "i"
 Pn Fjdi = precio normal del factor fijo directo "i"

En el primer término de la fórmula se verifica una relación de eficiencia marginal específica normal entre los factores considerados necesarios y las unidades de resultado productivo, mientras que en el segundo término, será una relación de eficiencia media específica normal.

7- Conclusión

En el punto 6 ya se ha definido la conclusión del presente trabajo, y sirva esta última reflexión para dejarla en claro y prolijamente expresada.

En virtud a que:

- ❑ La Teoría General del Costo intenta brindar los fundamentos para la construcción de cualquier técnica de costeo aplicable en los diversos rubros en los que actúan las organizaciones.
- ❑ La naturaleza de los recursos o factores utilizados en los procesos de producción, condicionan el análisis de los mismos en función de las formas en que puede ser medida la pérdida de potencialidad productiva de los mismos.
- ❑ Las clasificaciones relativas a los costos, enunciadas en dicha Teoría, se orientan al seguimiento de los procesos de acumulación de los costos de los recursos, con el propósito de establecer entre estos y los resultados productivos mediatos e inmediatos relaciones de eficiencia marginales y específicas.
- ❑ Las relaciones de eficiencia marginal detectadas, implican también que son relaciones de eficiencia específicas de probable determinación.
- ❑ Los modelos de costeo constituyen un pilar fundamental para la correcta arquitectura de cualquier técnica de costeo.

Es que proponemos:

Incorporar al MODELO DE COSTEO DIRECTO, dentro de los modelos puros originados en el análisis de la consideración sobre la necesidad CUALITATIVA de los factores, con su consecuente análisis en la conformación de los modelos mixtos o combinados, que complementarán en su enunciación las necesidades cuantitativa y cualitativa de los recursos.

Bibliografía

CARTIER, Enrique: *Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos*, Anales del XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, La Plata, 2003.

CARTIER, Enrique: *Categorías de costos – Replanteo*, Anales del XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Rosario, 2000.

CARTIER, Enrique: *Sistemas de costeo. Costos por órdenes – Costos por procesos – Costos conjuntos*, Anales del XVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Trelew, 1994.

ERCOLE, Raúl: *La relación costo – volumen – utilidad y el resultado directo*, Anales del XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Rosario, 2000.

GARCIA GARCIA, Moisés: *Economía de la producción y contabilidad de costes*, Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1984.

SPRANZI, Aldo: *La variabilidad de los costes de producción*, Ed. Montecorvo, Madrid, España, 1966.

YARDIN, Amaro: *¿Prorrateso de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad?*, Anales del XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Buenos Aires, 2002.