

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

HACIA UNA TEORÍA HETERODOXA DEL COSTO

**Autores:
Yardin, Amaro R.
Demonte, Norberto G.**

Tandil, noviembre de 2004

INDICE

Resumen	2
1. Introducción	3
2. El concepto de costo en la doctrina	4
2.1. El costo según las normas contables	4
2.2. El costo según la Comisión Técnica del IAPUCO	5
2.3. El costo según la Teoría General del Costo	5
3. ¿Costos “para” toma de decisiones o costos “de” las decisiones?	6
4. Buscando lo que no existe: el costo de ...	7
4.1. Costeo completo o costeo variable	7
4.2. La valuación al costo para determinación de resultados en los Estados Contables	7
4.3. Costos del producto o costos del período	7
4.4. Costos conjuntos	9
4.5. El costo de los bienes como un concepto inmutable	9
4.6. Costos evitables	10
4.7. Costo en empresas con ventas estacionales	10
4.8. Distribución de costos fijos indirectos a las líneas de productos	10
4.9. Costos para distintos mercados	11
4.10. Costos medioambientales	11
4.11. Análisis sectoriales	11
4.12. Equipos alternativos y selección de procesos	11
4.13. Lotes	12
4.14. El uso de la capacidad de producción	12
4.15. Los costos hundidos	12
5. Algunos problemas de la vida diaria	12
6. Una propuesta muy heterodoxa	14
7. Las propuestas técnicas de la “Escuela de Litoral” y la teoría heterodoxa del costo	14
Bibliografía	16

HACIA UNA TEORÍA HETERODOXA DEL COSTO

RESUMEN

El concepto de costo es esquivo y complejo¹, tal vez porque no está correctamente definido o, según nuestra posición, porque está orientado a un objeto equivocado.

En este trabajo nos proponemos reformular el concepto de costo, postulando la inexistencia de los costos del producto y proponiendo que solo existen costos de las decisiones.

Esta posición no se refiere a que el costo del producto pueda analizarse desde la perspectiva de las diversas actividades, procesos específicos o sectores que componen el proceso productivo, ni tampoco a las dificultades que presenta el costeo de los servicios.

La propuesta es más ambiciosa: consideramos que no existen los objetos de costos tal como han sido definidos por la doctrina. En nuestra opinión existe un único objeto de costo: las distintas decisiones. Estas, en cada caso particular, involucran a los productos, centros de costos, etc.

Decir que el costo de un cuaderno es de \$ 5 es tan absurdo como decir que tiene una personalidad melancólica. El costo no se relaciona con los bienes. Lo que tiene costo es la decisión de fabricar, bajo ciertas condiciones, una determinada cantidad de cuadernos. Este costo depende de las condiciones antedichas y varía de empresa a empresa y de momento a momento.

Por este motivo, cualquier valor asignado como costo del producto es erróneo.

El concepto de costo refiere a situaciones (decisiones) y no a cosas, y la concepción que supone que los bienes o servicios tienen costo es la fuente de las principales disputas teóricas de la disciplina.

¹ GARCÍA, Laura: *El significado del costo*. Rev. Costos y Gestión N° 47. Bs. As. Marzo 2003.

HACIA UNA TEORÍA HETERODOXA DEL COSTO

1. Introducción.

El avance de una disciplina puede medirse, entre otros parámetros, por la profundidad de la discusión acerca de sus conceptos básicos. La física avanzó cuando puso en duda la noción de tiempo y espacio mientras que la biología avanzó cuando reflexionó sobre la evolución. En el caso de nuestra materia la noción misma de “costo” esconde, bajo su aparente simplicidad, la casi totalidad de los problemas de la especialidad, por lo que pensamos que debe ser sometida a un análisis exhaustivo.

Tradicionalmente decimos que costo es el “sacrificio económico...” referido a una “unidad de costeo”. Esta “unidad de costeo” ha sido definida por la Comisión Técnica del IAPUCO² como una unidad física (en la mayoría de los casos el producto) o abstracta referida a una función (por ejemplo la función comercial) o a un segmento (una sucursal, un área productiva o un canal de distribución), y en ciertos casos al resultado de un proceso productivo.

Esta concepción de la “unidad de costeo” (u “objeto de costo” como se lo denomina más frecuentemente ahora) es muy amplia pero se encuentra acotada a “cosas”. Un producto, una sucursal o un proceso son entes sobre los cuales se puede postular ciertas características. Sobre un producto se puede indagar el peso, volumen o color; sobre una sucursal, si es céntrica, grande o antigua; un proceso puede ser complejo, importante o integrado. Sin embargo, es evidente que acerca de los objetos de costo no tiene sentido decir que son lindos o simpáticos, pues estas características resultan totalmente inadecuadas a la entidad sobre la que quieren aplicarse.

La posición que vamos a defender se basa en que la noción de costo es INAPLICABLE a los productos, sucursales o procesos, pues tiene características incompatibles con los mismos.

Nuestra percepción es que **el costo es una característica de las situaciones en las que se encuentra en juego una decisión**. Por lo tanto, desde esta perspectiva, los productos no tienen costos, son las situaciones en las que entra en juego una decisión las que requieren el cálculo de costos. Una situación donde deben tomarse decisiones exige evaluar alternativas, riesgos, oportunidades, ponderando exclusivamente los aspectos relevantes para la misma, y allí aparecen los costos.

POR LO TANTO, PROPONEMOS EXPLÍCITAMENTE NO CALCULAR COSTOS DE PRODUCTOS, SUCURSALES O PROCESOS PUES TAL CONCEPTO NO EXISTE. Y no existe el costo de un producto tanto si nos situamos dentro del costeo completo como del costeo variable, si existen costos conjuntos o costos de oportunidad, valuando al costo o al valor, aplicando ABC o sin él.

² **Comisión Técnica del IAPUCO:** *Costos. Terminología.* Revista Costos y Gestión N° 9. Setiembre 1993, pág. 86.

No existe el costo de un producto porque el costo es una propiedad de las situaciones, no de los productos, los procesos o las secciones. Por lo tanto, así como no tiene sentido decir que un lápiz es simpático o egoísta, un producto no puede tener costo pues éste es un concepto aplicable a situaciones y no a objetos.

Sí tiene costo, en cambio, cada decisión, donde deberán computarse los “sacrificios económicos...” relevantes para el caso, esto es, los costos de las distintas alternativas posibles.

El costo es un concepto aplicable a situaciones donde está en juego una decisión y resulta inaplicable a las llamadas unidades de costeo.

Esta propuesta, que no dudamos en calificar de altamente heterodoxa, permite superar casi todas las discusiones técnicas de la materia, y particularmente, aclarar definitivamente el concepto de “figura de costo” así como el postulado: “existe un costo para cada decisión”.

2. El concepto de costo en la doctrina.

Un indicio de los problemas conceptuales que se presentan en el concepto de costo es la extraordinaria ambigüedad de su misma definición. Veamos algunas de las más relevantes:

2.1. El costo según las normas contables:

Las normas contables (Resolución Técnica N° 17 de la FACPCE)³ indican al respecto que:

“El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino”

En esta definición se destacan dos cuestiones importantes:

- no se indica qué es el costo, solamente se especifica que el costo es “el necesario”, lo cual no define al costo, pues es lo mismo que decir “el costo es el costo necesario para”
- se hace referencia al costo “de un bien”, confirmando la perspectiva que propone que el costo es una característica de los bienes.

Más adelante la misma norma expone que:

“El costo de un bien producido es la suma de:

a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción:

³ **FACPCE:** *Resoluciones Técnicas* (texto ordenado) versión oficial abril 2004. Bs. As 2004. pág. 35/6.

- b) sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;
- c) los costos financieros que puedan asignárseles ...

Aquí tampoco se explica qué es el costo sino que se detallan sus componentes.

2.2. El costo según la Comisión Técnica del IAPUCO:

En el trabajo sobre terminología, tan clarificador en otros aspectos, aunque no se expone la definición de costos, se define la “unidad de costeo”:

“Es un concepto referido a una unidad definida físicamente (en tanto ocupe un lugar en el espacio), ya sea el resultado de un proceso o un segmento del mismo; o a una unidad abstracta referida generalmente a una función o a un segmento de ella, y en ciertos casos al resultado de un proceso productivo, cuando esto no es una cosa, y con respecto a los cuales se procura acumular o concentrar costos”⁴

Dentro de esta perspectiva se puede identificar una amplia variedad de unidades de costeo u objetos de costos⁵: productos, servicios, proyectos, clientes, actividades, procesos, programas, secciones, centros o líneas. Ejemplificando este concepto tendremos: costo del producto A, costo de la función comercial o costo de una carrera de posgrado.

En todos los casos aparece la expresión “costo de” referido a los objetos de costos y es particularmente notable que entre tales objetos no se encuentren las decisiones.

2.3. El costo según la Teoría General del Costo:

Los profesores Cartier y Podmoguilnye, quienes vienen profundizando desde hace años en las cuestiones teóricas de la disciplina, señalan que el costo es:

“Toda vinculación (conexión/relación) coherente entre un objetivo o resultado productivo y la pérdida de potencialidad de los factores necesarios para lograrlo. Esta relación es esencialmente física basada en cantidades físicas de objetivos y cantidades físicas de factores sacrificados para lograrlos.”⁶

Esta definición enfatiza la relación entre los recursos y el producto pero mantiene la atención en el resultado del proceso productivo, lo que de alguna manera implica referirse a “costos de”.

⁴ **Comisión Técnica del IAPUCO:** *Costos. Terminología.* Rev. Costos y Gestión N° 9. Septiembre 1993.

⁵ **ERCOLE, Raúl:** *La relación costo-volumen-utilidad y el resultado directo.* Rev. Costos y Gestión N° 38. Bs. As. Diciembre 2000. pág. 111/2.

⁶ **CARTIER, Enrique y PODMOGUILNYE, Marcelo:** *Apuntes de la materia “Teoría General del Costo”*, de la Carrera de Posgrado “Especialización en Costos y Gestión Empresarial” del IAPUCO. 2002.

3. ¿Costos “para” toma de decisiones o costos “de” las decisiones?.

Durante años hemos dicho que enseñamos y aplicamos profesionalmente costos “para toma de decisiones”, contraponiéndolos a los costos para valuación de estados contables. Pertrechados con el análisis costo-volumen-utilidad y los principios del costeo variable resolvimos, con mayor o menor fortuna, variadas situaciones. Sin embargo, estuvimos presos de un concepto equivocado consistente en adoptar el criterio de que los bienes, servicios, líneas de productos, funciones, sucursales, etc. tienen costos. Hoy percibimos que el concepto de costo no es aplicable a cosas, es aplicable a decisiones.

Por ello corresponde hablar de costos “de las decisiones”, y no “para decisiones”, enfatizando que cada decisión exige un cálculo especial que nada tiene que ver con el costo de la unidad de producto.

El análisis de costos es un caso de optimización de un objetivo (generalmente el resultado) bajo ciertas restricciones (demanda, capacidad, abastecimiento, capital, etc.).

El “costo de una decisión” es la cuantificación de los recursos económicos utilizados para obtener el objetivo, por lo que el tradicional costo de la unidad de producto no reviste ningún interés.

Presentamos dos casos donde puede verse con claridad que el concepto de costo se refiere siempre a una decisión:

En un interesante artículo⁷, que relata vívidamente una de las primeras aplicaciones de la técnica de costos en Argentina, el profesor Juan Carlos Vázquez puntualiza con absoluta claridad el uso del concepto de costo de una decisión.

La dirección de la empresa lo consulta acerca de la mejor forma de enfrentar una huelga (típico caso de decisiones) y no acerca del costo de los productos. La alternativa a considerar (y costear) era: soportar la huelga o soportar el trabajo a desgano.

Repárese que en ningún momento se hace referencia al costo de del producto, ni de la materia prima, ni de la mano de obra. Y es lo correcto, porque nada de eso tiene costo; lo que tiene costo son las decisiones que pueden tomarse respecto de esos elementos.

Otro caso relevante es el comentado por Smolje y Capasso⁸ acerca de la política de precios de las aerolíneas. Se señala que cada asiento no tiene un precio fijo (y podríamos agregar que tampoco tiene un costo) sino que el mismo surge de la política de precios de la compañía, que en este caso muestra una amplia variedad de descuentos. Aquí existen costos e ingresos asociados a la decisión de realizar

⁷ **VAZQUEZ, Juan Carlos:** *Los costos fijos diarios.* Rev. Costos y Gestión N° 51. Marzo 2004. pág. 262.

⁸ **SMOLJE, Alejandro y CAPASSO, Carmelo:** *Precios. Algunas reflexiones básicas sobre la gestión de precios.* Rev. Costos y Gestión N° 48. Junio 2003. pág. 258.

el vuelo bajo determinadas condiciones (ocupación parcial o total de los asientos) y no al asiento en sí.

4. Buscando lo que no existe: el costo de ...

La casi totalidad de las controversias doctrinarias en el área de costos están originadas en el inadecuado concepto de “costo del producto”. Adoptando la posición propuesta, “costo de la decisión”, dichas controversias pueden apreciarse desde una óptica mucho más clara y fructífera.

4.1. Costeo completo o costeo variable.

La larga disputa entre los criterios de costeo (completo o variable) ha estado signada por la búsqueda de la forma más adecuada de costear un producto. La existencia del costo fijo unitario y su utilidad para la toma de decisiones ha sido el foco de la misma.

Pero, si consideramos que los productos no tienen costos, la discusión es completamente estéril y debería enfocarse a determinar los costos correspondientes a cada decisión.

En esta perspectiva, y como no caben dudas que para cualquier decisión es imperioso conocer la variabilidad de los costos, el análisis de costo-volumen-utilidad se constituye en la herramienta idónea para todos los análisis de costos.

4.2. La valuación al costo para determinación de resultados en estados contables.

Una de las razones que abonaron la disputa mencionada en el punto anterior es la necesidad de valuar las existencias en los estados contables.

La manifiesta incapacidad del costeo variable para reflejar el valor de los bienes y la mayor cercanía del costo completo respecto al valor hicieron que las normas contables adoptaran el criterio del costeo completo.

Como la valuación de los inventarios no es una decisión, no existen los costos de los mismos.

Si el objetivo es valuar inventarios para determinación del resultado periódico, cualquier método que exprese el valor resulta aceptable pues estamos valuando y no calculando costos.

4.3. Costos del producto o costos del período.

Como fervorosos defensores del costeo variable hemos insistido en la necesidad de distinguir los costos del producto (variables) de los costos del período (fijos). Esta distinción presentó siempre una paradoja, a la que debimos responder infinidad de veces en la cátedra, en los congresos de la especialidad y en la

profesión: ¿los costos estructurales no son también costos del producto, en el sentido que son necesarios para obtenerlo?

Es evidente que los costos estructurales son necesarios para la obtención del producto, hecho que jamás ha sido desconocido por el criterio del costeo variable.

Ocurre que este planteo, en realidad, está mal formulado y debería exponerse como sigue: si decidimos fabricar una unidad adicional ¿tendremos un incremento de costos solamente en los costos variables?.

La respuesta a este interrogante puede ser contestada acertadamente, en todos los casos y cualquiera sea el criterio de costeo adoptado, de la siguiente manera: *el costo de la decisión de fabricar una unidad más depende del nivel de utilización actual de la capacidad productiva.*

Veamos el siguiente sencillo ejemplo:

Costo variable de un kilo de acero	= \$ 3
Precio de venta de un kilo de acero	= \$ 4
Costos fijos de estructura	= \$ 100.000 mensuales
Capacidad de la estructura	= 500.000 kilos de acero por mes.
Capacidad utilizada actualmente	= 90%

¿Cuál es el costo de la decisión de fabricar un kilo más por mes?

Respuesta: \$ 3

Pero si la capacidad utilizada actualmente es 100% y se realiza una inversión que implica costos fijos mensuales adicionales de \$ 20.000 que permite ampliar la capacidad en 100.000 kilos, la decisión de fabricar un kilo más por mes, tendrá el siguiente costo:

$$\frac{\$ 3 + \$ 20.000}{1 \text{ kg.}} = \$ 20.003$$

¿Resulta razonable sostener que el costo de un kilo de acero es \$ 20.003?

Nos inclinamos a rechazar este razonamiento. Nos parece más compatible con la realidad económica sostener que los \$ 20.003 no constituyen el costo de un kilo de acero. Son, simplemente, el costo de la decisión de producir un kilo más de acero en las condiciones señaladas.

Si algún empresario adoptara esa decisión, no es difícil sostener que ella le ocasionará un quebranto de \$ 19.999.

En efecto, veamos el siguiente cálculo de los devengamientos positivos y negativos involucrados en la decisión:

Ingresos de la decisión:			
Precio de venta de un kilo		\$	4
Costos de la decisión:			
Costo fijo mensual (para un kilo adicional)	\$ 20.000		
Costo variable de un kilo	<u>\$ 3</u>	\$	<u>20.003</u>
Pérdida de la decisión		\$	<u>19.999</u>

4.4. Costos conjuntos

Uno de los aspectos a los que la técnica de costos ha dedicado mayor cantidad de páginas es el análisis de los costos conjuntos. Aquella situación donde se dan relaciones condicionadas por la naturaleza de la materia prima, típicamente representada por la media res que se comercializa en diversos cortes de calidad y precio diferenciados, ha dado origen a multitud de criterios para calcular el costo de cada uno de los bienes obtenidos de una única materia prima. Métodos basados en la composición física de los productos o en el valor de mercado de los mismos, sumados a la profusa utilización de complejos cálculos han dado lugar a múltiples criterios aplicables.

Al estudiar este tema señalábamos que todo este esfuerzo es vano, pues los distintos cortes que se venden no tienen costo; el único costo que existe es el de la media res pues resulta imposible, dada las restricciones técnicas, tomar cualquier decisión en función a los costos de cada componente. Las decisiones deberán tomarse considerando el costo de la media res, único costo que realmente existe.

Sin embargo esta posición, que hemos enseñado durante años, no es totalmente correcta, pues tampoco existe el costo de la media res. El costo deberá calcularse tomando en cuenta cada decisión concreta que estemos evaluando.

4.5. El costo de los bienes como un concepto inmutable

El concepto tradicional de “costo de los objetos”, lleva a suponer que el mismo tiene una existencia independiente de las condiciones establecidas para su cálculo. Aún cuando el objeto de costo no sea un objeto tangible, el costo es asociado con una característica física del bien.

Esto puede verse en los cálculos de costos del pasajero transportado, del alumno o del metro cúbico de agua transportada por un acueducto. En estos casos, una vez calculado el costo se lo aprecia como un valor inmutable pues, implícitamente, se lo considera una característica del bien.

Veamos unos de los pocos casos en los que se detecta el uso (aunque sin señalarlo expresamente) del concepto que estamos sosteniendo en este trabajo: “Costo de la decisión”.

Es el caso de los servicios de salud (sanatorios u hospitales).

En la bibliografía especializada se advierte el empleo de ambos conceptos (el tradicional y el de nuestra propuesta).

Cuando se determina el “costo de las prestaciones”, se emplea el concepto tradicional (costo de un servicio).

Cuando se comparan alternativas de atención médica a través del análisis de sus costos, se emplea el concepto que proponemos (costo de una decisión).⁹

4.6. Costos evitables.

El análisis de evitabilidad de los costos es, sin duda, una herramienta muy potente para la toma de decisiones. Un ejemplo de ello es su empleo en la gestión de entes municipales, a los que nos referimos en una anterior oportunidad¹⁰.

Sin embargo, la utilización de esta perspectiva genera perplejidad en muchos usuarios: ¿cómo puede ser que un mismo servicio tenga distintos costos?

En este caso se observa claramente que no existen los “costos del servicio” sino costos de ciertas decisiones, tales como la discontinuidad de la actividad analizada.

4.7. Costos en empresas con ventas estacionales

Algunas discusiones en el seno del IAPUCO han tenido como tema el análisis de costos en empresas con estacionalidad en las ventas (heladerías, hoteles, etc.)

En estos casos se plantea, desde la perspectiva que estamos criticando, la necesidad de evaluar cual es, por ejemplo, el costo de una habitación.

Tal planteo es incorrecto. La habitación no tiene costo, pero sí puede calcularse el costo de la decisión de habilitar las habitaciones en distintas temporadas.

4.8. Distribución de costos fijos indirectos a las líneas de producto

Otra discusión relevante en nuestra disciplina refiere a la “mejor forma” de distribuir los costos indirectos fijos, ya sea a través de bases y módulos tradicionales o a través de la metodología del ABC. La asignación de costos fijos indirectos a las líneas de producción tiene como objetivo implícito calcular el costo de dichas líneas sin “olvidar” los costos de los servicios centrales.

⁹ **DUEÑAS RAMIA, Germán:** *La dirección de hospitales por productos: nuevas metodologías de cálculo y análisis de costos.* Revista Costos y Gestión N° 49. Buenos Aires. Septiembre 2003.
GIMÉNEZ, Carlos y LOPEZ DE TRABUCCO, Nélica: *Contribución al análisis sobre costos de salud.* Revista Costos y Gestión N° 44. Buenos Aires. Junio 2002.

¹⁰ **YARDIN, Amaro y DEMONTE, Norberto:** *Propuestas para el diseño de un sistema de contabilidad de gestión para entes municipales.* Rev. Costos y Gestión N° 37. Bs. As. Septiembre 2000.

Es conveniente recordar que dichos costos fijos pueden ser indirectos por motivos voluntarios o forzosos, según sea factible, o no, transformarlos en directo a las líneas.

Todo el sistema de asignación de costos fijos indirectos se propone calcular el “costo de...” en lugar de calcular el costo de las posibles decisiones. De tal manera, se trata de una discusión ociosa.

La perspectiva correcta es determinar la decisión que ha de tomarse y en función de ella calcular los costos. La mencionada asignación de costos indirectos carece de sentido en tanto no tenga como fin la toma de alguna decisión. En tal caso observamos que el costo es de la decisión y no de la línea.

4.9. Costos para distintos mercados

Cuando pensamos en abastecer mercados con distintos precios y costos observamos que la figura del costo del producto entra en un terreno difuso. ¿Cuál es el verdadero costo del producto si el bien es idéntico?

Otra vez, la formulación es equivocada, son las distintas decisiones las que tienen costo y no los productos.

4.10. Costos medioambientales

El tema de los costos medioambientales, tan propicio para la generación de escritos que poco aportan a la técnica de costos, es otro aspecto donde puede apreciarse que los costos corresponden a diversas decisiones posibles y sus consecuencias para la empresa y no al producto fabricado o al efecto sobre el medio ambiente.

4.11. Análisis sectoriales

La consideración de los costos en análisis sectoriales presenta siempre conflictividad teórica. ¿Cuáles son los costos relevantes? ¿Qué rol juega el costo de oportunidad?

Tal vez aquí se ve con mayor claridad que los costos se refieren a alternativas y no al producto. En este tipo de análisis entran en juego claramente los costos de las decisiones y no los costos del producto.

4.12. Equipos alternativos y selección de procesos

El análisis de selección de equipos o procesos alternativos correctamente realizado¹¹ también debe considerar exclusivamente los costos asociados a la decisión y olvidarse totalmente del costo del producto.

¹¹ **DEMORTE, Norberto:** *Selección de métodos alternativos de producción. Un caso de la industria metalúrgica.* Anales del XXIII Congreso del IAPUCO. Rosario. 2000.

4.13. Lotes

La diversa forma de organización de la producción y los lotes asociados generan costos que resulta dificultoso clasificar como fijos o variables en función a las unidades producidas¹². En varios trabajos sobre el tema se postula una nueva unidad a la que atribuir costos: el lote.

En este caso, sin embargo, tampoco corresponde hablar de “costos del lote” sino que corresponde referirse al costo de las diversas decisiones asociadas a los mismos.

4.14. El uso de la capacidad de producción

La cuantificación económica de la capacidad de producción no utilizada también da origen a disputas pues de acuerdo al sistema de costeo utilizado tendremos distintos valores de costo de la capacidad ociosa. Mientras para el costeo completo tal valor estará dado por los costos fijos “no absorbidos”, para el costeo variable serán las contribuciones marginales no alcanzadas.

Visto desde la perspectiva que sostenemos, ambas concepciones están erradas. Aunque nos inclinamos a sostener que el criterio del costeo variable representa mejor la realidad, debemos puntualizar que tampoco la capacidad ociosa tiene costo. Es la decisión de mantener la empresa en tales condiciones la que tiene costo.

4.15. Los costos “hundidos”

Existe acuerdo unánime en no considerar para los análisis de decisiones los costos que se han devengado y no pueden evitarse en el futuro (tales como los costos de investigación y desarrollo).

¿Por qué no consideramos estos costos si son evidentemente necesario para obtener el producto? Porque los productos no tienen costo, las decisiones sí.

5. Algunos problemas de la vida diaria.

En el habla y el quehacer cotidiano aparece, paradójicamente, mejor formulado el concepto de costo.

Cuando hablamos del costo de cambiar el auto, irnos de vacaciones o arreglar la casa siempre está de por medio una decisión.

Trataremos de exponer dos casos de costos en el ámbito doméstico, que por la familiaridad del tema pueden resultar ilustrativos.

¹² **DEMORTE, Norberto:** *Los costos del lote de producción.* Anales del XXVI Congreso del IAPUCO. La Plata. 2003.

Mi suegra viene a vivir a casa:

Supongamos una familia constituida por un matrimonio con tres hijos que abona impuestos a la propiedad (\$ 100) y alimentos (\$ 400).

Si aplicamos el criterio tradicional (costo del objeto) podríamos preguntarnos: ¿Cuál es el costo por persona?

Un análisis preliminar consistiría en sumar los costos ($\$ 100 + \$ 400 = \$ 500$) y dividirlos por la cantidad de personas (5) obteniendo un valor de \$ 100 por persona. Veremos que en realidad la pregunta ¿cuál es el costo por persona? está mal planteada pues el costo sólo existe ante una decisión.

Si queremos complicar el análisis podemos ver que si existen 4 dormitorios, uno para el matrimonio y tres para los hijos parecería razonable distribuir el monto de impuesto en partes iguales a cada dormitorio. Esto ocasionaría que los padres reciban la mitad del importe que los hijos, lo que implica que su costo unitario es menor. ¿Tiene esto algún sentido? Es evidente que no, pero no porque el criterio de distribución sea erróneo sino porque no existe el costo por persona. Como no hay ninguna decisión a tomar no existe costo.

Si la suegra pasa a vivir en esta casa, ¿esperaremos un aumento de costos de \$ 100? Evidentemente no, pues los impuestos a la propiedad permanecerán iguales y los costos totales serán ahora de \$ 580 (suponiendo un consumo idéntico entre todos los familiares de alimento por persona), que divididos por 6 personas nos dará un valor de \$ 97 por persona.

A primera vista podría pensarse que es obvia la influencia de los “costos fijos” en la diferencia de costo unitario. Pero el tema es más profundo: no existe el costo unitario por persona, existen costos de las decisiones.

En este caso, el costo de incorporar la suegra a la familia (decisión con connotaciones extra económicas que preferimos no tratar) supone \$ 80 adicionales de alimentos. Esto es todo lo que debe decirse acerca del costo.

Tomando clases de música al pie de los Andes:

Pensemos en el análisis que haríamos si deseamos tomar clases de música en Mendoza y vivimos en Santa Fe. Deberemos considerar el pasaje \$ 180, la estadía \$ 60, la comida \$ 20 y los honorarios del profesor \$ 40, o sea, un total de \$ 300. Pero si me encuentro en Mendoza para dictar una clase en la carrera de posgrado del IAPUCO y tengo los gastos pagos, el costo está formado solamente por los honorarios del profesor. ¿Qué sentido tiene preguntarse por el costo de la clase de música sin especificar el contexto?

El único análisis razonable consiste en calcular el costo de las decisiones. Si estoy en Santa Fe el costo es de \$ 300 y si estoy en Mendoza es de \$ 40.

Los casos propuestos fueron elegidos deliberadamente de la vida cotidiana para mostrar que el concepto de costo (como es obvio para los no especialistas) se utiliza en todas las decisiones, no solamente en las que toman las empresas.

6. Una propuesta muy heterodoxa.

Sintéticamente nuestra propuesta, que seguramente generará opiniones encontradas, es la siguiente:

El “costo de” los bienes, servicios, áreas geográficas, sucursales o funciones no existe. **Las cosas no tienen costos.**

El costo es la cuantificación de los aspectos económicos que intervienen en una decisión. **Las decisiones tienen costos.**

Las figuras de costos existen porque corresponden a cada decisión que puede tomarse.

Finalmente, la propuesta del trabajo se resume en la siguiente afirmación:

***No existen los costos del producto
(ni siquiera los variables)
existen costos de las decisiones.***

7. Las propuestas técnicas de la “Escuela del Litoral” y la teoría heterodoxa del costo

En nuestra cátedra de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, venimos sosteniendo el criterio del costeo variable desde hace casi cuarenta años.

En el curso de nuestro largo y penoso esfuerzo, hemos venido introduciendo enfoques que entendemos superadores de la original propuesta de Johnatan Harris, formulada en 1936, por lo que, sin la hipocresía de falsas modestias, pretendemos haber dado lugar a una línea de pensamiento (y de acción) que nos permitimos denominar “Escuela del Litoral”.

En apretada síntesis, nos atrevemos a decir que, aunque a veces compartidas con distinguidos colegas, las propuestas introducidas por la señalada línea doctrinaria son las siguientes:

1. Clasificación y definición correcta de los conceptos de costos directos, indirectos, variables y fijos.¹³
2. Eliminación del concepto de costo fijo unitario.¹⁴
3. Eliminación de la distribución de los costos fijos indirectos entre las líneas.¹⁵
4. Eliminación de la segregación de costos conjuntos, sean variables o fijos.¹⁶
5. Valuación de los bienes producidos al valor de venta “en bloque”.¹⁷
6. Determinación de resultados del sector producción, independientemente de la comercialización de los productos.¹⁸
7. Ampliación del empleo del Punto de Equilibrio a la programación de resultados.¹⁹
8. Creación de la fórmula del Punto de Equilibrio en términos monetarios con el empleo del margen de marcación.²⁰
9. Extensión del empleo del Punto de Equilibrio a situaciones de modificaciones de los costos variables, costos fijos y precios de venta.²¹
10. Formulación de una propuesta original del concepto de moneda homogénea para generar informes gerenciales en contextos inflacionarios.²²

En esta oportunidad, venimos a proponer la cancelación del concepto de costo de las cosas, bienes, servicios, procesos, zonas, etc. para reemplazarlo por el más útil concepto de **costo de las decisiones**.

Aunque una lectura superficial de este trabajo quizás pueda sostener que nuestra propuesta es simplemente un intrascendente cambio de denominación, estamos convencidos de que la adopción de este punto de vista contribuye a una mejor comprensión de la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

Y esta interpretación de tales hechos conduce a concluir que para el análisis de cualquier tipo de decisión, no tiene cabida el concepto de costo fijo unitario, que constituye la base del criterio del costeo completo, confirmando nuestra vieja percepción de que dicho modelo existe exclusivamente por imperio de una disposición legal.

¹³ **YARDIN, Amaro:** *Un aporte metodológico para la distinción entre costos fijos, variables, directos o indirectos.* Anales del Primer Congreso Nacional de Ciencias de la Administración y Contabilidad. Santa Fe. 1973.

¹⁴ **YARDIN, Amaro:** *Réquiem para el costeo de plena absorción.* Revista La Información N° 30. Ed. Cangallo. Buenos Aires. Junio de 1992.

¹⁵ **YARDIN, Amaro:** *¿Qué son los costos indirectos fijos?.* Revista “Emprender” N° 5, de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Administración de la Universidad Adventista del Plata. Noviembre – Diciembre de 1997.

¹⁶ **YARDIN, Amaro:** Material de la cátedra de la asignatura Análisis Marginal de la Carrera de Especialización en Costos y Gestión Empresarial. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la UNR, Rosario. 2000.

¹⁷ **YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo:** *El informe de resultados a la gerencia.* Revista Administración de empresas N° 96. Ed. Contabilidad Moderna. Buenos Aires. 1978.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ **YARDIN, Amaro:** Capítulo XII: *El punto de equilibrio* del Tratado de Contabilidad de Costos. Editorial Macchi. Buenos Aires, 1979.

²⁰ Ibidem.

²¹ **YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo:** *El análisis C.V.U. con costos y precios diferentes para distintos volúmenes.* Revista Administración de Empresas N° 126. Ed. Contabilidad Moderna. Buenos Aires. 1980.

²² **YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo:** *Contabilidad en Valores Homogéneos.* Editorial Macchi. Buenos Aires. 1985.

BIBLIOGRAFÍA

CARTIER, Enrique y PODMOGUILNYE, Marcelo: *Apuntes de la materia "Teoría General del Costo"*. Carrera de Posgrado "Especialización en Costos y Gestión Empresarial" del IAPUCO. 2002.

Comisión Técnica del IAPUCO: *Costos. Terminología*. Revista Costos y Gestión N° 9. Buenos Aires. Septiembre 1993.

DEMONTE, Norberto: *Selección de métodos alternativos de producción. Un caso de la industria metalúrgica*. Anales del XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Rosario. 2000.

DEMONTE, Norberto: *Los costos del lote de producción*. Anales del XXVI Argentino de Profesores Universitarios de Costos. La Plata. 2003.

DUEÑAS RAMIA, Germán: *La dirección de hospitales por productos: nuevas metodologías de cálculo y análisis de costos*. Revista Costos y Gestión N° 49. Buenos Aires. Septiembre 2003

ERCOLE, Raúl: *La relación costo-volumen-utilidad y el resultado directo*. Revista Costos y Gestión N° 38. Buenos Aires. Diciembre 2000.

FACPCE: *Resoluciones Técnicas* (texto ordenado) versión oficial abril 2004. Buenos Aires. 2004.

GARCÍA, Laura: *El significado del costo*. Revista Costos y Gestión N° 47. Buenos Aires. Marzo 2003.

GIMÉNEZ, Carlos y LOPEZ DE TRABUCCO, Nélica: *Contribución al análisis sobre costos de salud*. Revista Costos y Gestión N° 44. Buenos Aires. Junio 2002.

SMOLJE, Alejandro y CAPASSO, Carmelo: *Precios. Algunas reflexiones básicas sobre la gestión de precios*. Revista Costos y Gestión N° 48. Buenos Aires. Junio 2003.

VAZQUEZ, Juan Carlos: *Los costos fijos diarios*. Revista Costos y Gestión N° 51. Buenos Aires. Marzo 2004.

YARDIN, Amaro: *Réquiem para el costeo de plena absorción*. Revista La Información N° 30. Ed. Cangallo. Buenos Aires. Junio de 1992.

YARDIN, Amaro: *¿Qué son los costos indirectos fijos?*. Revista "Emprender", de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Administración de la Universidad Adventista del Plata, N° 5. Noviembre – Diciembre de 1997.

YARDIN, Amaro: *El punto de equilibrio (Capítulo XII del Tratado de Contabilidad de Costos)*. Editorial Macchi. Buenos Aires, 1979.

YARDIN, Amaro: *Un aporte metodológico para la distinción entre costos fijos, variables, directos o indirectos*. Anales del Primer Congreso Nacional de Ciencias de la Administración y Contabilidad. Santa Fe. 1973.

YARDIN, Amaro y DEMONTE, Norberto: *Propuestas para el diseño de un sistema de contabilidad de gestión para entes municipales.* Revista Costos y Gestión N° 37. Buenos Aires. Septiembre 2000.

YARDIN, Amaro; RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo; PUCCIO, José y DEMONTE, Norberto: *Material de cátedra de la asignatura Análisis Marginal de la Carrera de Especialización en Costos y Gestión Empresarial,* Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la UNR, Rosario, 2000.

YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo: *El análisis C.V.U. con costos y precios diferentes para distintos volúmenes.* Revista Administración de Empresas N° 126. Ed. Contabilidad Moderna. Buenos Aires. 1980.

YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo: *El informe de resultados a la gerencia.* Revista Administración de Empresas N° 96. Buenos Aires, 1978.

YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo: *Contabilidad en Valores Homogéneos.* Editorial Macchi. Buenos Aires. 1985.