Es necesaria una Contabilidad de Costos?

Amaro Ramón Yardin (FCE) - amaro@fce.unl.edu.ar

Resumo:

El trabajo realiza un examen de los objetivos de la gestión de Costos y de la registración contable a la que da lugar. Recuerda los dos objetivos fundamentales que justifican la determinación de los costos:

- a) La necesidad del empresario de conocer los costos para la adopción de decisiones acertadas.*
- b) La necesidad de valorar los bienes de cambio en el Estado de Situación Patrimonial y deducir los costos de los ingresos por ventas en el Estado de Resultados.*

Luego de un análisis de ambos propósitos, concluye que los costos son necesarios exclusivamente para servir de apoyo a la toma de decisiones (objetivo b), mientras que la valuación de los inventarios puede llevarse a cabo apuntando al logro de elementos de juicio que permitan determinar el “valor” y no el “costo” de los bienes de cambio.

Finalmente, propone que, si por imperio de disposiciones legales, es necesario valorar al costo los bienes de cambio, ello puede lograrse de forma más representativa de la realidad económica a través de proporcionalizar la totalidad de los costos en función de los precios de venta de la producción del ejercicio.

Palavras-chave: *Costos. Contabilidad de Costos. Costos para valuación.*

Área temática: *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

¿Es necesaria una Contabilidad de Costos?

Resumen

El trabajo realiza un examen de los objetivos de la gestión de Costos y de la registración contable a la que da lugar. Recuerda los dos objetivos fundamentales que justifican la determinación de los costos:

- a) La necesidad del empresario de conocer los costos para la adopción de decisiones acertadas.
- b) La necesidad de valorar los bienes de cambio en el Estado de Situación Patrimonial y deducir los costos de los ingresos por ventas en el Estado de Resultados.

Luego de un análisis de ambos propósitos, concluye que los costos son necesarios exclusivamente para servir de apoyo a la toma de decisiones (objetivo b), mientras que la valuación de los inventarios puede llevarse a cabo apuntando al logro de elementos de juicio que permitan determinar el “valor” y no el “costo” de los bienes de cambio.

Finalmente, propone que, si por imperio de disposiciones legales, es necesario valorar al costo los bienes de cambio, ello puede lograrse de forma más representativa de la realidad económica a través de proporcionalizar la totalidad de los costos en función de los precios de venta de la producción del ejercicio.

Palabras claves: Costos. Contabilidad de Costos. Costos para valuación.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

1. Introducción.

Es suficientemente conocido que, desde un enfoque estrictamente económico, a los productos, los servicios y, en general, las actividades, no puede atribuírseles un costo único, sino que su magnitud cambiará conforme al tipo de decisión que espera adoptarse apoyándose en esa información.

Así, un bien podrá tener un costo standard y un costo real, si el propósito de su determinación consiste en evaluar la eficiencia de la producción. Su magnitud sólo incluirá los factores variables si la cuestión en estudio es conocer el mínimo precio de venta para abordar nuevos mercados. Una cuota parte de costos fijos estará incluida en un costo cuando se trate de cumplir las normas contables actuales de muchos países. Esta breve enunciación basta para justificar la vieja sentencia de que “*existe un costo para cada decisión*”.

Como sabemos, la línea doctrinaria sostiene la exclusividad del modelo de Costeo Variable para cualquier tipo de decisiones empresariales. Pero las más recientes contribuciones de este enfoque señalan con meridiana claridad que este criterio de costeo es útil para determinar el “*costo*” y no el “*valor*”. Por ello, el Costeo Variable no postula que los bienes de cambio sean valuados “*al costo variable*”.

Analizaremos los objetivos que tiene el proceso de determinación de los costos. Para ello, previamente recordaremos que la Contabilidad presenta dos vertientes que, aunque ambas apoyadas en los principios de la partida doble, contienen características que las diferencian.

2. Los objetivos de la Contabilidad.

La Contabilidad reconoce su origen en la necesidad de los hombres de negocio de conocer el valor de su patrimonio, su evolución en el tiempo y, por consiguiente, la magnitud de los resultados de su actividad, así como las causas que los han generado.

En otros términos, la Contabilidad ha nacido como una herramienta dirigida a ayudar al empresario a manejar sus negocios.

Hace unos quinientos años, cuando Luca Pacioli tuvo la original idea de concebir la “partida doble”, los hombres de empresa trabajaban fundamentalmente sobre la base de su propio capital, o del capital de unos pocos terceros vinculados por estrechos lazos de amistad y confianza.

Sin embargo, siglos más tarde, con el advenimiento de la Revolución Industrial y el desarrollo de numerosas empresas de gran magnitud, se volvió necesario acudir al concurso de capitales ajenos, en la forma de créditos o de inversiones de operadores económicos sin acceso directo al manejo de la empresa.

Fue necesario, por consiguiente, diseñar documentos que satisfagan las necesidades de información de los suministradores de capital.

Desde aproximadamente la mitad del siglo XIX, el aporte de capitales de terceros se volvió un factor imprescindible para el desarrollo de las grandes empresas.

Por otra parte, crecieron las necesidades de información del Estado, como ente regulador de la actividad económica en los distintos países, lo que trajo aparejada una nueva necesidad de información. Las informaciones destinadas a medir de distintas maneras el flujo de los bienes económicos, ya sea para cubrir necesidades impositivas, para diseñar políticas de promoción, para proteger los intereses de los trabajadores o el ahorro público, o para contar con datos estadísticos, dieron origen a la aparición de nuevos usuarios de la información contable.

Asimismo, la creciente participación de los sindicatos, en épocas en que se volvieron frecuentes distintos mecanismos de retribución basados en los beneficios de las empresas, también dio lugar a la incorporación de nuevos interesados en la información contable.

Estos fenómenos operaron en forma concurrente para requerir informaciones contables confiables. Pero nótese que se trataba de informaciones contables destinadas a operadores económicos *ajenos* al manejo de la empresa.

Esta tendencia fue introduciendo un sesgo, de creciente influencia, en el diseño de los informes contables, con el objeto de satisfacer del mejor modo posible las necesidades de los terceros a la empresa y, consecuentemente, relegando al empresario a un lugar sensiblemente menos importante en su carácter de receptor de informaciones.

La importancia de este desvío de los objetivos originales de la Contabilidad, terminó por afectar de tal modo la calidad de la información destinada al encargado de tomar decisiones vinculadas con la conducción de las organizaciones que, hacia mediados del siglo XX, floreció una nutrida literatura que aludía al “atraso cultural de la Contabilidad”.

Este llamado “*atraso cultural*” se refería a la creciente inutilidad que manifestaba la Contabilidad para suministrar un apoyo útil a las decisiones empresariales.

Fue entonces cuando hizo su aparición una corriente de opinión que abogaba por una suerte de “retorno a las fuentes”, predicando que la Contabilidad debía abordar un decidido proceso de reforma, para devolverle su perdida utilidad como soporte de las decisiones de los empresarios. Esta corriente de pensamiento fue conocida como el “acercamiento de la Contabilidad a la Economía”.

Variada bibliografía se sumó a este enfoque, una de cuyas manifestaciones más calificadas fue la obra “Contabilidad Gerencial”, (HERSCHER 1979) y, casi contemporáneamente, “Replanteo de la Técnica Contable” (FACPCE, 1980).

Sin embargo, según nuestro modesto juicio, ninguna de esas obras alcanzó a comprender el fenómeno en su cabal manifestación.

En efecto, ninguna de ellas atacó al corazón del problema, que reside en el mantenimiento de la postulación de un Estado Contable Único.

Todos los autores que se ocuparon del tema no pusieron en tela de juicio el postulado del Estado Contable Único. Por el contrario, los profesionales continuaron en su inalcanzable propósito de diseñar un informe (podríamos decir: un “súper-informe”) que satisfaga las necesidades de información de la totalidad de los interesados en la marcha de la empresa.

Nuestra percepción del fenómeno nos lleva a postular el abandono del propósito de diseñar un Estado Contable Único, para reemplazarlo por el objetivo de ofrecer distintos informes, según cuáles sean las necesidades de los usuarios de la información.

Por muchos años fue severamente resistida en la doctrina la tesis de los estados contables múltiples. Se adujo que es inaceptable que una misma realidad económica pueda ser representada de diferentes maneras (informando valores diferentes) pues, en tal caso, si una de esas representaciones era verdadera, las otras deberían ser inevitablemente falsas.

Nosotros concebimos a la Contabilidad como un modelo de representación de la realidad económica. Hemos sostenido que la Contabilidad es a la Economía lo que la Cartografía es a la Geografía. La realidad geográfica es representada por los cartógrafos a través de mapas y planos, destinados a informar a usuarios con diferentes necesidades. Un mapa político de la Argentina, por ejemplo, enfatizará la información sobre los límites provinciales y las densidades de población. Un mapa físico buscará resaltar los accidentes geográficos (ríos, lagunas, montes, llanuras) utilizando símbolos convencionales. Un mapa turístico dará mayor importancia al trazado de las carreteras y sus principales características (pavimentadas, enripiadas o de tierra), destacándolas con distintos colores. En otros términos, estos mapas, que informan sobre la misma realidad geográfica, serán totalmente diferentes entre sí, aunque todos ellos “verdaderos” y, obviamente, útiles para el usuario.

De la misma forma, la Contabilidad adoptará diseños diferentes para satisfacer las necesidades de información de distintos usuarios. Esto no es una novedad. Existen distintos formatos para la presentación de información económica para entidades financieras, para sociedades cooperativas, para la determinación del impuesto sobre las ganancias. Pero donde se percibe una división clara es en la información destinada a terceros al ente emisor y la que busca servir de apoyo a los responsable de conducir las organizaciones para la adopción de decisiones.

Pareciera, por consiguiente, que el camino más acertado sería el de reconocer la existencia de dos clases de Contabilidad: una destinada a satisfacer las necesidades de los terceros¹ y otra dirigida a suministrar información útil a los empresarios.

Estas dos versiones de la Contabilidad, tendrían no sólo diseños distintos para sus informes, sino también *objetivos diferentes*.

3. Los costos en la Contabilidad de Gestión.

Esta rama de la Contabilidad, como es sabido, no está sujeta a normativa alguna, siendo su objetivo le representación fiel de la realidad económica.

¹ Esta vertiente de la Contabilidad suele denominarse también Contabilidad Patrimonial, Contabilidad de publicación y Contabilidad Financiera, esta última particularmente en los países anglosajones, por corresponder a la traducción de Financial Accounting.

Dentro de esta vertiente tiene sólo cabida el modelo de Costeo Variable, desde el momento en que su interpretación de aquella realidad es de calidad manifiestamente superior a otras figuras que pueden resultar útiles para otros objetivos.

Pero, como ya lo hemos manifestado, este modelo de costeo no lleva el propósito de llegar al “valor” de los bienes, por lo que se manifiesta enteramente ineficaz frente al objetivo de valuación de los bienes de cambio en un Estado de Situación Patrimonial.

4. Los costos en la Contabilidad para terceros.

En distintos países existen normas de cumplimiento obligatorio para la confección de los Estados Contables destinados a terceros.

En Argentina, hasta la aparición de la Resolución Técnica N° 16, en el año 2000, las normas contables no contenían un marco conceptual que limitara su aplicación exclusivamente a terceras personas. Sólo a partir de entonces quedó perfectamente claro que las disposiciones normativas son aplicables exclusivamente a los Estados Contables diseñados para informar a proveedores e inversores, actuales o potenciales. De aquí se desprende que los criterios que son empleados en la Contabilidad de Gestión (o Gerencial) pueden obedecer a otras necesidades.

La importancia de la determinación en la Contabilidad para terceros reside en la necesidad de suministrar valores a los bienes de cambio en el Estado de Situación Patrimonial, siendo estos valores los que serán deducidos de los ingresos por ventas en el Estado de Resultados.

Está claro, por consiguiente, que existe una asimilación del concepto “costo” al concepto “valor”. En otras palabras, se entiende que el costo de un bien es su valor. Desde el punto de vista económico, esta asimilación es insostenible. Obviamente, los bienes no “valen” lo que “cuestan”. En la concepción del valor están presentes otros factores (escasez, tipo de mercado, competencia, demanda, etc.) además del costo.

Parece evidente, en consecuencia, que los bienes deberán figurar en el Activo de la empresa con una magnitud que represente su valor y no su costo.

Si aceptamos esta propuesta, ¿cómo determinamos el valor al que deben figurar los bienes de cambio en el Activo del Estado de Situación Patrimonial?

Según nuestra percepción, ese valor debe ser el “valor de venta en bloque”, definiéndolo como aquél que representa el precio que obtendría la empresa por vender su producción sin abordar actividades de comercialización (venta en grandes cantidades a uno o a pocos clientes, cobrando al contado, sin publicidad, sin distribución, etc.)

Parece evidente que la actividad de producir es generadora de beneficios. En otros términos, el valor de un bien producido, pero aún no vendido, es superior a la sumatoria de todos los costos necesarios para producirlo, aunque menor que su valor neto de realización.

Sin embargo, no debe olvidarse que la Contabilidad para terceros debe respetar otro aspecto no menos importante, cual es el “principio de prudencia”.

La vigencia de este principio es lo que impone que las valoraciones sean lo más objetivas posible. Y es evidente que el propuesto “valor de venta en bloque” puede estar teñido de un grado no menor de subjetividad. Ello justifica la norma que obliga a valorar los bienes de cambio a su costo.

Ahora bien, siendo el principio de prudencia el factor prevaleciente que tiende a evitar que se asigne a los bienes de cambio un valor superior a la totalidad de los costos, creemos que no es necesario determinar los costos de tales bienes por los procedimientos tradicionalmente conocidos.

Desarrollaremos detenidamente esta idea.

La adopción del costo (original o de reposición) como exponente del valor de un bien sólo puede aceptarse por imperio del principio de prudencia, según el cual ha de evitarse toda posibilidad de sobrevalorar el patrimonio. Sin embargo, la aplicación irrestricta de este principio conduce a un alejamiento de la realidad económica. En efecto, no parece sensato suponer que el valor de un bien sea equivalente a su costo.

Quizás la valuación al costo pueda constituir un buen modelo para el caso de empresas comerciales, es decir, aquellas que realizan la actividad de compraventa de bienes sin la introducción de acciones que modifique su valor. Si un comerciante compra aceite al “por mayor” para revenderla “al detalle” o “al por menor”, no parece desacertado sostener que el valor de la compra (más los costos directamente asignables, tales como flete, seguro, comisiones, etc.) sea el valor que la mercadería debe tener en el stock, mientras no sea vendida.

Si compra, por ejemplo, 100 litros de aceite a \$ 1.000, puede ser aceptable que, mientras permanezca en el stock, se considere que su valor es \$ 1.000, es decir, \$ 10 por cada litro. En el momento en que este comerciante vende un litro, digamos a \$ 12, se genera el beneficio de \$ 2.

Parece compatible con la realidad económica que el incremento de valor de un litro, desde \$ 10 hasta \$ 12 haya sido generado por la operación de venta.

5. La valuación al costo en actividades no exclusivamente comerciales.

Pero lo que parece inevitablemente censurable es que ese criterio de valuación haya sido trasladado, de manera irrestricta, al ámbito de la actividad industrial. La compra de materia prima, el empleo de mano de obra, energía y otros costos, el gerenciamiento necesario para combinar adecuadamente los factores productivos con el propósito de dar origen a un nuevo bien, más apto para satisfacer las necesidades de consumidores o usuarios es, en sí misma, una actividad generadora de valor que no puede ser ignorada.

No parece aceptable que el valor de un producto industrializado sea equivalente a la suma de los costos necesarios para su elaboración. En toda economía sana, el valor de un producto es superior a la suma de los costos devengados para hacer posible su producción. Si esto no fuera así, es improbable que existiera la actividad industrial.

Del mismo modo puede razonarse en el ámbito de la actividad agropecuaria, en cuyo marco el crecimiento de plantas y animales originado en la tarea rural, constituye una clara generación de valor que es, normalmente, superior a los costos devengados para llevarla adelante.

6. La valuación al valor neto de realización.

Desechado, sobre la base de las reflexiones precedentes, el criterio de valuación al costo, analicemos el criterio de valuación al valor neto de realización.

Según este criterio, el valor de los bienes producidos, es aquel al que pueden ser vendidos, deducidos los costos variables ocasionados por esa venta. Las normas profesionales admiten la aplicación de este criterio cuando no es necesario un esfuerzo de venta, caso que se da frecuentemente en los commodities. Es razonable que un kilo de trigo pueda ser valuado al precio de su cotización en el mercado, menos los impuestos, comisiones y otros costos vinculados con la venta. Puede decirse que, en estos casos, no existe la actividad de comercializar.

Es de toda evidencia que la mayor parte de las actividades económicas de producción (en sentido amplio, es decir, comprendiendo la producción de servicios) tiene dos vertientes bien diferenciadas:

- La acción de producir (en sentido estricto), y
- La acción de comercializar.

Por regla general, toda actividad de producir suele estar acompañada por la actividad de vender. Siendo dos actividades económicas complementarias, parece razonable aceptar que ambas son necesarias o, en la sofisticada terminología moderna (que no tiene poco de snob) son actividades que “crean valor”.

La aplicación de los criterios de valuación al costo o al valor neto de realización tienen el inconveniente de que a través de ellos no se puede determinar qué parte de valor es generada por la acción de producir, y qué otra parte por la acción de comercializar. En efecto, el primero atribuye toda la creación de valor a la actividad de comercializar, toda vez que el valor que se adjudica a los bienes en stock es igual a su costo. Y el segundo atribuye toda la creación de valor a la actividad de producir, pues ninguna diferencia se devenga al momento de la venta.

Parece razonable sostener que la actividad de producir genera cierto valor que debe ser atribuido al producto terminado y, por otra parte, la actividad de comercializar genera, a su vez, un mayor valor.

7. La valuación al “valor de venta en bloque”.

En consecuencia, los bienes producidos en una empresa industrial, terminados y no vendidos, deben ser computados a un valor superior a la suma de los costos incurridos en su elaboración. La diferencia entre el valor y el costo de un producto es el beneficio de la acción de producir.

Por su parte, la actividad comercial, consistente en la exhibición del producto, su eventual traslado, la publicidad, la actividad de vendedores, viajantes, etc., son causantes de nuevos costos que contribuyen a aumentar su valor. Pero este incremento de valor debe ser superior a la suma de sus costos, pues de otra manera no sería abordada la acción de comercializar.

Supongamos por un momento que no existen dificultades para determinar el costo de elaboración de un producto. El precio de venta al usuario o consumidor final es conocido. Por lo tanto, la diferencia entre el costo de producción y el precio de venta final es el resultado de las actividades de producir y comercializar consideradas en conjunto.

Ahora bien, ¿cómo podemos segregar los resultados de ambas actividades?

Podemos suponer que la empresa que elabora el producto adopta el criterio de vender la totalidad de su producción a un solo comprador (o a muy pocos compradores), por ejemplo, a uno o unos pocos distribuidores, en condiciones de pago al contado y mercadería puesta en fábrica. En tal caso, bien puede sostenerse que dicha empresa ha decidido no abordar la actividad comercial, la que delega en sus distribuidores, quienes toman a su cargo el fraccionamiento, el traslado, la publicidad, las comisiones y todo los costos asociados a la venta. El precio al que la empresa productora vende a sus distribuidores puede ser llamado precio para grandes cantidades o “precio de venta en bloque”.

Por consiguiente:

- La diferencia entre el precio de venta en bloque y el costo de producción constituye el resultado del sector producción,
- El precio de venta al detalle menos el precio de venta en bloque y menos el costo de comercialización constituye el resultado del sector comercialización.

En conclusión, para representar fielmente el valor de los bienes de cambio debería ser adoptado el criterio del “valor de venta en bloque”.

Este temperamento puede ser extendido para valorar también los productos en proceso. Aplicando el criterio de empresa en marcha puede sostenerse que el valor de los productos en proceso es tanto más parecido al valor del producto terminado, cuanto más avanzado se encuentre el proceso.²

8. ¿Es necesaria una Contabilidad de Costos?.

Un momento de reflexión nos lleva a postular que para el cumplimiento del objetivo de determinación del resultado periódico a través del modelo propuesto, es del todo innecesario recurrir a algún modelo de costeo.

En efecto, si lo que se busca es determinar el valor del patrimonio al comienzo y al final de un período, para conocer el resultado (ganancia o pérdida) de la actividad, con la finalidad de, por ejemplo, distribuir los beneficios, basta con aplicar el criterio de valuación al “valor de venta en bloque” para los bienes de cambio terminados y no vendidos, así como para los que se encuentren en proceso.

En varios trabajos anteriores hemos propuesto emplear el modelo de Costeo Completo para los Estados Contables con vistas a la determinación de los resultados de ejercicio. Hoy estamos persuadidos de que dicho modelo sólo debe ser usado por imposición de las normas legales y profesionales, pero que **en nada contribuye a la representación adecuada de la realidad económica**.

Por otra parte, tampoco es necesario recurrir a modelo de costeo alguno y, por consiguiente, es innecesaria la implementación de una Contabilidad de Costos, si se desea valorar al costo los bienes de cambio, en virtud de la adopción del principio de prudencia, que apunta a evitar la sobrevaluación patrimonial.

El Costeo Completo, en su modalidad excluyente, que consiste en la absorción de los costos fijos del sector producción exclusivamente, ni siquiera representa el verdadero costo completo, pues los costos fijos excluidos (los incurridos fuera del sector producción) son tan necesarios como los incluidos para llegar al verdadero costo.

Por consiguiente, el criterio de valuación impuesto por las normas legales y profesionales (el costo completo que, paradójicamente, no es completo) resulta exageradamente restrictivo, toda vez que a través del precio de venta deben ser recuperados *todos* los costos, no sólo los devengados dentro del sector de la producción.

Una cabal “valuación al costo” podría ser lograda sencillamente asignando a los distintos productos la totalidad de los costos de la empresa (no sólo los del sector producción) en proporción a sus precios de venta en bloque, siguiendo los siguiente criterios:

a) Si se trata de una empresa monoprodutora, que no aborda la actividad comercial (vende toda su producción a uno o a pocos distribuidores), es suficiente dividir

² Un muy buen estudio de este tema puede verse en JARAZO SANJURJO, Antonio y ABAGNALE, Susana Beatriz, **Proceso de generación de utilidades y devengamiento de ingresos y costos en empresas de servicios**, publicado en Anales del X Congreso Internacional de Costos, Lyon, Francia, 2007.

todos los costos incurridos entre todas las unidades producidas para obtener el verdadero costo unitario completo. Este costo unitario será asignado a las unidades terminadas en existencia. A través del conocido procedimiento de costeo de la producción equivalente pueden asignarse los costos correspondientes a las unidades en proceso.

b) Para el caso de una empresa monoprodutora que tenga desarrollado un sector de comercialización, en un primer paso deberían distribuirse los costos de apoyo (administrativos, financieros, etc.) entre los sectores de producción y de comercialización. Para esta distribución podría usarse como base de reparto a los costos directos de dichos sectores. El segundo paso consistiría en dividir todos los costos del sector producción (los propios más los recibidos por distribución de los costos de apoyo) entre todas las unidades producidas, llegando así al costo unitario completo de producción, al que serían valuadas las unidades en existencia al final del período.

c) Para el caso de una empresa de producción múltiple, sin actividad comercial, es suficiente calcular el costo de los productos en stock a través de una simple proporcionalización de la totalidad de los costos en función de sus precios de venta.

El procedimiento propuesto en el punto (c) se acerca sensiblemente más al verdadero valor de los bienes que su valuación el costo determinado a través de los procedimientos habituales. En efecto, es harto improbable que, en un escenario de producción múltiple, todas las líneas de productos ofrezcan un mismo margen de contribución (o de utilidad neta, en la terminología del Costeo Completo).

A través de un sencillo ejemplo intentaremos demostrar el error de la aplicación del Costeo Completo para valorar los productos en una empresa de producción múltiple.

Simplificando al máximo el ejemplo, supongamos que los productos tienen solamente dos clases de costos:

- La materia prima (único costo variable), y
- El alquiler de la planta industrial (único costo fijo).

Asumamos que se fabrican sólo dos productos, de los cuales conocemos los siguientes datos:

<i>CONCEPTOS</i>	<i>PRODUCTOS</i>	
	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Costo unitario de la materia prima</i>	<i>100</i>	<i>150</i>
<i>Cantidad producida en el período</i>	<i>2.500</i>	<i>1.500</i>
<i>Costo total de la materia prima</i>	<i>250.000</i>	<i>225.000</i>
<i>Uso de la planta (en m2)</i>	<i>800</i>	<i>200</i>
<i>Costo periódico del alquiler</i>	<i>10.000</i>	
<i>Costos totales del período</i>	<i>485.000</i>	
<i>Precio de venta</i>	<i>180</i>	<i>200</i>

Sobre la base de esta información, la Contabilidad de Costos realiza las siguientes operaciones:

Distribución del costo del alquiler

<i>Producto A</i>	$\frac{800 \text{ m}^2}{1.000 \text{ m}^2}$	$\times$	<i>10.000</i>	$=$	<i>8.000</i>
<i>Producto B</i>	$\frac{200 \text{ m}^2}{1.000 \text{ m}^2}$	$\times$	<i>10.000</i>	$=$	<i>2.000</i>

Cálculo del costo unitario

<i>Producto</i>	<i>COSTO</i>		
	<i>Variable</i>	<i>Fijo</i>	<i>Total</i>
<i>A</i>	<i>100</i>	$\frac{8.000}{2.500}$	<i>103</i>
<i>B</i>	<i>150</i>	$\frac{2.000}{1.500}$	<i>151</i>

Valuación de la producción al costo a través de la Contabilidad de Costos

<i>Producto</i>	<i>Cantidad</i>	<i>Unitario</i>	<i>Total</i>
<i>A</i>	<i>2.500</i>	<i>103</i>	<i>258.000</i>
<i>B</i>	<i>1.500</i>	<i>151</i>	<i>227.000</i>
<i>Total</i>			<i>485.000</i>

Si elimináramos la Contabilidad de Costos, y asumiéramos que los costos de los productos son calculados a través de la proporcionalización de los costos totales en función del precio de venta, arribaríamos a las conclusiones que se desprenden de las siguientes operaciones:

Precio de venta de la producción

<i>Producto</i>	<i>Cantidad</i>	<i>Precio venta</i>	<i>Total</i>
<i>A</i>	<i>2.500</i>	<i>180</i>	<i>450.000</i>
<i>B</i>	<i>1.500</i>	<i>200</i>	<i>300.000</i>
<i>Total</i>			<i>750.000</i>

Valuación de la producción al costo a través de la proporcionalización en función del precio de venta

	<i>Precio de venta</i>	<i>Costo</i>	<i>Cantidad</i>	<i>Costo unitario</i>
<i>TOTAL</i>	<i>750.000</i>	<i>485.000</i>		
<i>Producto A</i>	<i>450.000</i>	<i>291.000</i>	<i>2.500</i>	<i>116</i>
<i>Producto B</i>	<i>300.000</i>	<i>194.000</i>	<i>1.500</i>	<i>129</i>

Comparando los resultados a los que hemos arribado por medio de ambos criterios de valuación, podemos extraer las siguientes conclusiones.

La valuación al costo siguiendo el criterio de la Contabilidad de Costos nos informa que los costos de los productos son:

$$\text{Producto A} = 103$$

$$\text{Producto B} = 151$$

Mientras que el criterio propuesto arroja los siguientes valores:

$$\text{Producto A} = 116$$

$$\text{Producto B} = 129$$

Es de toda evidencia que el criterio que proponemos es más representativo de la realidad económica, toda vez que las actividades de producción generan valor y, por

consiguiente, la fabricación del producto más valioso genera más valor que la fabricación del producto menos valioso.

Nótese que, según la Contabilidad de Costos, al momento de venderse el producto A se genera un beneficio de \$ 77 (180 menos 103), es decir, un 74%, mientras que el producto B genera un beneficio de \$ 49 (200 menos 151), o sea, un 32%.

Mientras que, si adoptamos el criterio propuesto, ambos productos generan un beneficio del 55%, lo cual, a todas luces, traduce más acertadamente la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

Si la empresa poliprodutora contara con un sector de comercialización desarrollado, sería necesario realizar el primer paso señalado para una empresa monoprodutora (caso b), antes de proceder a la asignación de los costos de producción a todas las clases de productos siguiendo el procedimiento expuesto en el caso c).

Por otra parte, recordamos, a riesgo de exagerada insistencia, que el verdadero costo completo de un producto **no es el que resulta de la aplicación del modelo de Costeo Completo**, desde el momento en que dicho modelo no computa *todos* los costos necesarios para llevar adelante la producción. Si una empresa vende su producción a un precio que supera el costo completo calculado a través de este modelo, puede estar experimentando quebrantos, si la diferencia no resulta suficiente para cubrir los costos en los que se incurre fuera del sector de la producción.

9. Conclusión.

Entendemos que las precedentes reflexiones son sobradamente demostrativas de **que la Contabilidad de Costos es enteramente innecesaria** para cumplir con cualquiera de los siguientes objetivos:

- Determinar el verdadero valor de los bienes de cambio para realizar una valuación patrimonial compatible con la realidad económica.
- Valuar al verdadero costo completo para contemplar el principio de prudencia en los Estados Contables.

Por lo que postulamos abandonar la Contabilidad de Costos como instrumento apto para la valuación de los bienes de cambio, reemplazándola por los valores que surjan de la asignación de costos proporcionalizándolos en función de los precios de venta de los productos, tanto en situaciones de producción simple como de producción múltiple.

Referencias.

ALVAREZ LOPEZ, José y otros, Introducción a la Contabilidad de Gestión, Editorial Mc Graw Hill, Madrid, 1994.

BOTTARO, Oscar, RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo, y YARDIN, Amaro, El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa, editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

CORCORAN, Wayne A., **Costos. Contabilidad, análisis y control**, Editorial Limusa, México, 1983.

FACPCE (FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS), **Replanteo de la técnica contable**, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1980

HERSCHER, Enrique, **Contabilidad Gerencial**, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979.

HORNGREN, Charles, FOSTER, George, y DATAR, Srikant M., **Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial**, editorial Prentice Hall, México, 2002, 10ª edición.

JARAZO SANJURJO, Antonio y ABAGNALE, Susana Beatriz, **Proceso de generación de utilidades y devengamiento de ingresos y costos en empresas de servicios**, publicado en Anales del X Congreso Internacional de Costos, Lyon, Francia, 2007.

NAGLE, Thomas T. y HOLDEN, Reed K., **Estrategia y tácticas de precios**, editorial Prentice Hall, Madrid, 2002, 3ª edición.