

# CONTABILIDAD DE COSTOS Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN

**Amaro Yardin**

**Resumo:**

*La concepción clásica de la Contabilidad de Costos le ha asignado el rol de auxiliar de la Contabilidad General. En efecto, sin el auxilio de la Contabilidad de Costos, la Contabilidad General se encuentra imposibilitada de registrar ciertos hechos económicos de significativa importancia para revelar la situación patrimonial de la empresa, así como su evolución, los resultados y sus causas.*

**Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de custos x contabilidade de custos*

## CONTABILIDAD DE COSTOS Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Amaro Yardin<sup>1</sup>

La concepción clásica de la Contabilidad de Costos le ha asignado el rol de auxiliar de la Contabilidad General. En efecto, sin el auxilio de la Contabilidad de Costos, la Contabilidad General se encuentra imposibilitada de registrar ciertos hechos económicos de significativa importancia para revelar la situación patrimonial de la empresa, así como su evolución, los resultados y sus causas.

Desde el punto de vista de su posibilidad de valuación, las operaciones económicas dan origen a tres tipos de hechos económicos:

a) hechos monetarios puros (aportes y retiros de dinero, depósitos bancarios, cobro o pago de créditos, etc.);

b) hechos físicos puros (transferencia de materias primas a las líneas de producción, movimientos de productos semiterminados, depreciación de los bienes de uso, etc.);

c) hechos mixtos (compra de materia prima, venta de productos terminados, etc.).

La Contabilidad General no cuenta con medios suficientes para asignar valores a la totalidad de las operaciones que dan origen a hechos físicos puros, y a una parte de las que originan hechos mixtos. Para volver ello posible, acude al auxilio de la Contabilidad de Costos.

La Contabilidad de Costos provee los mecanismos necesarios para valorar las operaciones señaladas. Gracias a su participación, es posible conocer el valor de los inventarios de materias primas y materiales, de productos semiterminados y en proceso, así como el costo de los productos vendidos.

Sin embargo, la Contabilidad de Costos así concebida, sufre una severa limitación, que la vuelve notoriamente insuficiente como herramienta administrativa para la toma de decisiones.

Esta limitación consiste en que, en su carácter de auxiliar de la Contabilidad General, debe adoptar sólo una única figura de costo.

Es bien sabido que la determinación de los costos para la toma de decisiones, puede abarcar una gran variedad de posibilidades. No existe una sola magnitud del costo. Por el contrario, su magnitud dependerá de la naturaleza del problema bajo examen.

Por consiguiente, para la conducción empresarial, la Contabilidad de Costos debe ceder paso a la Contabilidad de Gestión, entendiendo esta como una herramienta administrativa ágil, flexible, adaptable a cada tipo de análisis, la que estará habilitada para ofrecer distintas configuraciones de costos para enfrentar los diversos problemas empresarios.

En el marco de estas reflexiones, podemos afirmar que, si bien la Contabilidad de Costos (como auxiliar de la Contabilidad General) puede adoptar

---

<sup>1</sup> Amaro Yardin é professor da Universidad Nacional del Litoral – Argentina.

indistintamente el criterio de costeo por absorción o de costeo variable, la Contabilidad de Gestión ha de apoyarse definitivamente en el criterio del costeo variable, desechando el del costeo de plena absorción, por ser éste manifiestamente ajeno a la lógica económica.

Trataremos de demostrar, através de un ejemplo sencillo, la precedente afirmación.

Datos:

Costo variable unitario	\$ 5
Costos fijos del período	\$ 24
Nivel de actividad normal	6 unidades
Precio de venta	\$ 11

Para simplificar el análisis, suponemos que toda la producción del período es vendida dentro del mismo.

Para el costeo de plena absorción, el costo unitario total se compone de dos partes:

Costo variable unitario	\$ 5
Cuota de absorción de costos fijos: \$ 24/6 u.	<u>\$ 4</u>
Costo unitario total	<u>\$ 9</u>

Siendo el precio de venta igual a \$ 11, cada unidad reporta un beneficio operativo de:  $11 - 9 = 2$ .

Graficamente, desde el enfoque del costeo de plena absorción, este ejemplo puede ser representado en la forma que expone en la Figura 1.

A nadie escapa que el resultado expuesto por este modelo no se compadece con la realidad económica, toda vez que el beneficio que denuncia es manifiestamente inexistente, si el nivel de actividad real es distinto al normal.

No debemos olvidar, sin embargo, que este enfoque complementa su modelo con el concepto de "costo de inactividad", el cual lo vuelve compatible con la realidad económica.

En efecto, cada unidad que falta para llegar al nivel normal de actividad es causa de un costo de inactividad igual a 4 (cuota de costo fijo no absorbida).

Por ejemplo (Figura 2), alcanzando el nivel de 4 unidades, tendremos, en el modelo de costeo de plena absorción, un beneficio operativo de:

$$4 \times 2 = 8$$

pero deberemos soportar un costo de inactividad de:

$$(6 - 4) \times 4 = 8$$

con lo que el resultado neto será igual a cero.

Conforme al modelo basado en el costeo variable, el costo unitario del producto está compuesto exclusivamente por el costo variable, en este ejemplo igual a 5.

La diferencia entre el precio de venta y el costo variable constituye lo que denominamos "contribución marginal", la cual, en nuestro ejemplo, en términos unitarios, es igual a:

$$11 - 5 = 6$$

De modo que cada unidad "contribuye" con \$ 6.

¿Contribuye a qué?

En primer lugar, a cubrir los costos fijos, cuya incurrencia es independiente del nivel de producción. Una vez que la cantidad de contribuciones marginales unitarias haya alcanzado la magnitud de los costos fijos, las sucesivas contribuirán a la formación del beneficio.

Este enfoque representa la realidad económica en la forma que se expone en la Figura 3.

Adoptemos nuevamente el supuesto de haber alcanzado el nivel de producción de 4 unidades. Notamos que esas 4 unidades producen una contribución marginal total de:

$$4 \times 6 = 24$$

que es, justamente, la magnitud de los costos fijos del período, por lo que el resultado es igual a cero.

Observemos comparativamente las Figuras 2 y 3. A través de ellas se detecta claramente el distinto enfoque con que interpretan la realidad económica los criterios de costeo por absorción y costeo variable.

Según el primero de ellos, los costos fijos se encuentran dentro del costo de las unidades de producto (en este caso, a razón de \$ 4 en cada unidad). Dicho en otras palabras, cada unidad cuesta no sólo los \$ 5 de su costo variable, sino también los \$ 4 de "su" costo fijo. Por esta razón, para el costeo de plena absorción cada unidad brinda un "beneficio" de \$ 2, dado por la diferencia entre su precio de venta y la suma de su costo variable más su costo fijo.

Conforme al enfoque del costeo variable, cada unidad cuesta sólo su costo variable, y la diferencia entre su precio de venta y este costo constituye la magnitud con que cada unidad contribuye a cubrir los costos fijos y a dar nacimiento al beneficio. Según este criterio, los costos fijos están fuera de las unidades. No son un costo de ellas, sino un costo del mantenimiento de la estructura a través del tiempo.

En la Figura 2 se nota con claridad que, según el costeo por absorción, el beneficio se encuentra alojado en las 4 unidades, a razón de \$ 2 en cada una de ellas, pero como falta producir otras 2 unidades para alcanzar el nivel normal, detectamos \$ 8 de costos fijos no absorbidos que "se encuentran" en las 2 unidades faltantes.

En la Figura 3 se aprecia que los costos fijos son considerados como una magnitud independiente de la cantidad de unidades, por lo cual son representados fuera de ellas.

Adoptando, entonces, la concepción del costeo variable, se interpreta mejor el desarrollo de los hechos económicos. Sobre esta concepción, puede recurrirse a diferentes configuraciones del costo, según cual sea el problema que se analice.

La correcta interpretación de la naturaleza de los costos fijos constituye una necesidad insoslayable para la adopción de decisiones acertadas. Esto se convierte en un problema crítico cuando se trata de analizar la naturaleza de los *costos fijos indirectos*.

Apoyándonos en un simpático ejemplo ofrecido por Charles Brunet en *Technique de la Comptabilité Analytique d'Exploitation*, formularemos nuestros puntos de vista sobre el asunto.

Voy al mercado y compro:

3 Kg. de zanahorias a \$ 0,30 el Kg.                   \$ 0,90

3 Kg. de cebollas a \$ 0,60 el Kg.                   \$ 1,80

Además, he gastado para ir y volver del mercado:   \$ 0,60

¿Cuál es el costo final de mis zanahorias?

¿Repartiré mis gastos de transporte por igual entre las cebollas y las zanahorias, cuyo peso es el mismo, o los repartiré según su precio de compra, es decir, un tercio para las zanahorias y dos tercios para las cebollas?

Y si hubiera tenido intención de comprar solamente zanahorias, y he comprado las cebollas para aprovechar la ocasión, ¿no debo imputar mis gastos de transporte en su totalidad a las zanahorias y nada a las cebollas?

Y si en vez de comprar para consumo personal, lo hubiera hecho con el ánimo de revender, ¿qué precio de venta debería fijar para cada producto si quiero ganar en total \$ 1, suponiendo que no tendré desperdicios ni sobrantes?

¿Cuál es la alternativa más adecuada para distribuir los costos fijos indirectos?

Según nuestra opinión: *Ninguna*.

Sencillamente porque los costos fijos *no son costos de los productos*. En este ejemplo, el costo del transporte *no es costo de las zanahorias ni de las cebollas*. Es, simplemente, costo del transporte.

Veamos las decisiones incorrectas a que puede dar lugar la distribución de los costos fijos indirectos.

Si los distribuimos en función del peso de los productos, tendremos:

	<b>Producto</b>	<b>Transporte</b>	<b>Total</b>	<b>Cto.Unitario</b>
Zanahor.	0,90	0,30	1,20	0,40
Cebolla	1,80	0,30	2,10	0,70
Total	2,60	0,60	3,30	

Si los distribuimos en función de su costo, tendremos:

	<b>Producto</b>	<b>Transporte</b>	<b>Total</b>	<b>Cto.Unitario</b>
Zanahor.	0,90	0,20	1,10	0,37
Cebolla	1,80	0,40	2,20	0,73
Total	2,70	0,60	3,30	

Según las informaciones que suministran los cuadros precedentes, de ninguna manera podríamos vender un Kg. de zanahoria a menos de \$ 0,37, ni un Kg. de cebolla a menos de \$ 0,70, cualquiera sea el temperamento adoptado, pues los *supuestos costos* de esos productos son superiores.

Sin embargo, si tomamos esa decisión, habremos incurrido en un error.

En efecto, las zanahorias pueden ser vendidas, *con beneficio*, a sólo algo más de \$ 0,30, y las cebollas pueden ser vendidas, también *con beneficio*, a sólo más de \$ 0,60, siempre que con la venta de la totalidad de las mercaderías obtengamos una diferencia (*contribución marginal total*) superior al costo del transporte.

Una aceptación de esta forma de observar la realidad económica, brinda al empresario *una mayor elasticidad en el manejo de su política de precios*, los cuales serán fijados en función de las condiciones del mercado, con la única limitación de no fijarlos en valores menores a los costos variables, o sea, en este ejemplo, al costo de adquisición de cada uno de los productos.

Creemos que los administradores, contadores y otros asesores de los empresarios, deben evadirse de las rigideces que impone el criterio del costeo por absorción, para elevar el nivel de calidad de sus informes.

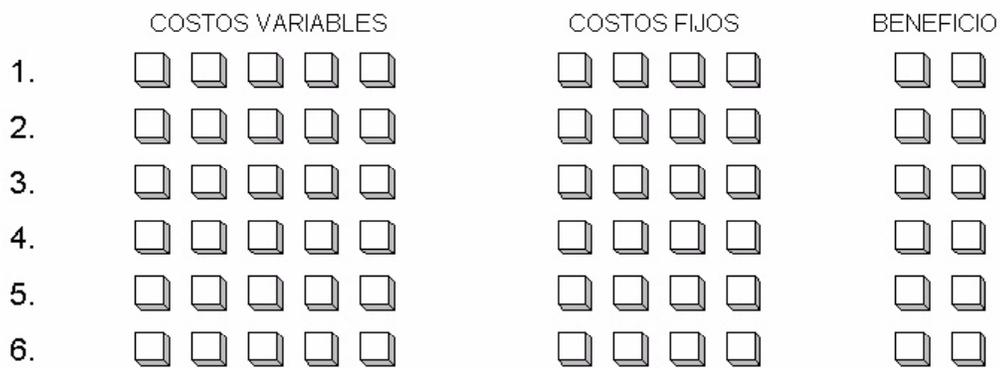


Figura 1. Modelo del costeo por absorción

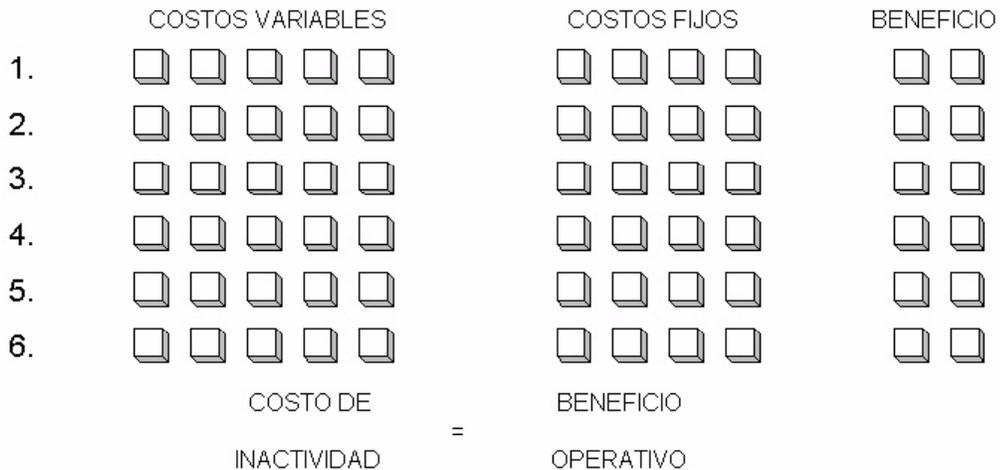


Figura 2. Modelo del costeo por absorción (ejemplo: nivel real = 4 unidades)

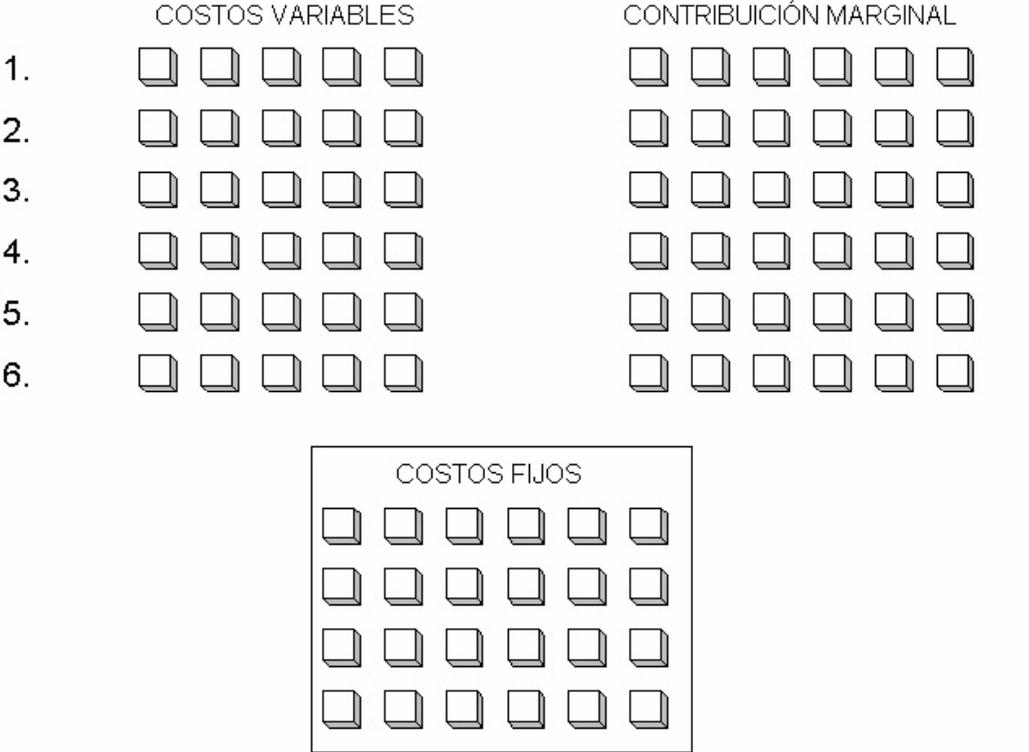


Figura 3. modelo del costeo variable