

Los modelos de costeo y la valuación de los bienes de cambio.

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

Resumo:

En el trabajo se sostiene que el modelo de Costeo Variable debe ser empleado exclusivamente para el cálculo de costos con el objetivo de adoptar decisiones empresariales. Por consiguiente, su uso para determinar el valor de los bienes de cambio no vendidos, o en existencia, así como para registrar en el Estado de Resultados el costo de los productos vendidos, aleja a la información contable de la verdadera naturaleza de los hechos económicos. Se propone que la valuación de los bienes de cambio adopte uno de los dos criterios siguientes: (a) En la Contabilidad para terceros: la valuación al costo completo, distribuyéndolos, para casos de producción múltiple, en función de los precios de venta. (b) En la Contabilidad de gestión: el valor de venta en bloque. La propuesta encuentra su fundamento en los distintos objetivos perseguidos por las dos ramas señaladas de la Contabilidad: (1) La Contabilidad para terceros: Objetividad y prudencia (no sobrevaluar activos). (2) La Contabilidad de gestión: Fiel representación de la realidad económica. El criterio de valorar los inventarios a su costo variable se origina en la omisión en que incurre Johathan Harris (HARRIS, 1936) al presentar su propuesta, consistente en no separar debidamente los objetivos de la Contabilidad para terceros y los de la Contabilidad de gestión, dando lugar a la actual confusión sobre los verdaderos objetivos del Costeo Variable, que este trabajo pretende disipar.

Palavras-chave: *Bienes de cambio. Valuación. Modelos de costeo.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Los modelos de costeo y la valuación de los bienes de cambio

Resumen.

En el trabajo se sostiene que el modelo de Costeo Variable debe ser empleado exclusivamente para el cálculo de costos con el objetivo de adoptar decisiones empresariales. Por consiguiente, su uso para determinar el valor de los bienes de cambio no vendidos, o en existencia, así como para registrar en el Estado de Resultados el costo de los productos vendidos, aleja a la información contable de la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

Se propone que la valuación de los bienes de cambio adopte uno de los dos criterios siguientes:

- ✓ En la Contabilidad para terceros: la valuación al costo completo, distribuyéndolos, para casos de producción múltiple, en función de los precios de venta.
- ✓ En la Contabilidad de gestión: el valor de venta en bloque.

La propuesta encuentra su fundamento en los distintos objetivos perseguidos por las dos ramas señaladas de la Contabilidad:

- ✓ La Contabilidad para terceros: Objetividad y prudencia (no sobrevaluar activos).
- ✓ La Contabilidad de gestión: Fiel representación de la realidad económica.

El criterio de valorar los inventarios a su costo variable se origina en la omisión en que incurre Johathan Harris (HARRIS, 1936) al presentar su propuesta, consistente en no separar debidamente los objetivos de la Contabilidad para terceros y los de la Contabilidad de gestión, dando lugar a la actual confusión sobre los verdaderos objetivos del Costeo Variable, que este trabajo pretende disipar.

Palabras clave: Bienes de cambio. Valuación. Modelos de costeo.

Área temática: 6. Contribuciones teóricas para la determinación y la gestión de costos.

1. Introducción.

Es bien conocida por la comunidad profesional la antigua confrontación entre quienes se inclinan por la aplicación del modelo de Costeo Completo y aquéllos que optan por el modelo de Costeo Variable (DEMONTE, 1997).

Creemos que esta divergencia puede quedar salvada en la medida en que comprendamos bien los verdaderos objetivos de las distintas ramas de la Contabilidad:

- ✓ Contabilidad para terceros (también conocida como Contabilidad Patrimonial, Financiera, de publicación, etc.)
- ✓ Contabilidad de Gestión (o Contabilidad gerencial, o para la dirección, o para uso interno).

Siguiendo los lineamientos de un trabajo escrito en 1999 (DAVID y YARDIN, 1999), los objetivos de la Contabilidad para terceros no son otros que la protección de sus intereses, mientras que los de la Contabilidad de Gestión consisten en representar lo más fielmente posible la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

Para el cumplimiento de sus objetivos, la Contabilidad para terceros privilegia los principios de Objetividad y Prudencia, los cuales conducen frecuentemente a presentar una información contable alejada de la realidad económica.

En efecto, la prohibición de exponer como Activo el valor de la llave autogenerada, el criterio de registrar contablemente “las pérdidas cuando son conocidas y las ganancias exclusivamente cuando son realizadas”, la fuerte limitación impuesta a considerar como Activo las inversiones en investigación y desarrollo, son solo algunas de las disposiciones normativas que sigue la Contabilidad para terceros que la alejan de la exposición de los verdaderos hechos económicos.

No se pretende afirmar que la Contabilidad para terceros no persigue la representación de la realidad económica. Solo se hace notar que, frente a la alternativa de representar fielmente dicha realidad, exponiendo valoraciones subjetivas, o subvaluar el Activo por razones de prudencia y objetividad, siempre se opta por esta última, aun a riesgo de alejarse de una mejor representación de los hechos económicos.

La Contabilidad de Gestión, por su parte, siempre busca representar fielmente la realidad económica, aceptando frecuentemente valoraciones subjetivas, por cuanto ella no se encuentra limitada por normativa alguna.

La incompreensión de los distintos objetivos de las señaladas ramas de la Contabilidad ha contribuido, en medida no desdeñable, a llevarla a sufrir un fuerte desprestigio en su carácter de herramienta para la toma de decisiones.

En el desarrollo de este trabajo trataremos de ofrecer un enfoque (que creemos novedoso) con el propósito de echar luz sobre los objetivos de los mencionados modelos de costeo, lo que esperamos que se traduzca en un punto de convergencia de las opiniones que se inclinan por uno u otro modelo.

2. El valor y el costo.

La aludida confusión encuentra su origen en otra confusión, cual es la de interpretar que el valor de un producto es igual a su costo, la cual deriva, según nuestro punto de vista, de la aplicación a las actividades industriales, del *concepto de valor* aceptable para las actividades comerciales, sin una adecuada reflexión (YARDIN y RODRIGUEZ JAUREGUI, 1978).

En efecto, en las empresas que llevan adelante actividades exclusivamente comerciales, no resulta incorrecto que a una mercadería comprada a un cierto precio pagado al proveedor, más los costos asociados a la compra, tales como fletes, embalajes, etc., le sea asignado un valor equivalente a la suma de los costos señalados.

Esta interpretación se encuentra avalada, además, por la necesidad de tomar en consideración los principios de Objetividad y Prudencia, con el objeto de no sobredimensionar el patrimonio.

Pero dicha interpretación, razonable en una empresa de carácter comercial, se torna inadecuada cuando estamos en presencia de operaciones industriales.

Comencemos por analizar la valuación de los bienes de cambio en una empresa de carácter exclusivamente comercial, o sea, aquella cuya actividad consiste en la compra de bienes para venderlos en el mismo estado físico, aunque en diferentes condiciones en lo atinente a espacio, tiempo y magnitud (YARDIN, 2011).

El agregado de valor que se origina en el acto comercial reside en vender el bien comprado:

- a) En otro lugar geográfico (factor espacio).
- b) En un distinto momento (factor tiempo).
- c) En cantidades menores, o fraccionado (factor magnitud).

En consecuencia, una correcta representación de la realidad económica debe propender a capturar ese mayor valor lo más fielmente posible con respecto al momento de su devengamiento. Analicemos cada factor.

- a) Factor espacio: Consideramos perfectamente razonable que se acepte el devengamiento del mayor valor en el momento en que el bien comprado es entregado en el depósito del comerciante comprador. Dicho mayor valor puede cuantificarse en el precio de mercado del flete ¹. Por consiguiente, es enteramente aceptable que el valor de la mercadería existente en el depósito del comprador sea equivalente al precio pagado al proveedor más el precio del flete. ²
- b) Factor tiempo: El mayor valor agregado por este factor puede consistir en el precio del almacenaje (si se trata del depósito de un tercero) o bien en el costo del mismo, si se dispone de almacenamiento propio. ³
- c) Factor magnitud: Mientras los materiales permanecen en el depósito del comerciante comprador, no puede considerarse devengado este factor, por la razón sencilla de que, si se quiere venderlos en la misma cantidad en la que fueron comprados, no podrá obtenerse una diferencia de precio. Sólo una vez perfeccionada la operación de venta puede ser reconocido el mayor valor originado en el fraccionamiento.

Analicemos ahora las operaciones de carácter industrial.

El agregado de valor de esta actividad se encuentra en la transformación, física o química, de un bien (la materia prima) a través del uso de factores productivos, tales como materiales, trabajo, energía, capital, además de la asunción de riesgos.

La precedente afirmación lleva insoslayablemente a concluir que la actividad productiva **genera valor**, más allá del valor que pueda ser generado por la comercialización, ya visto en los párrafos anteriores.

¹ Eventualmente, pueden ser añadido los costos de embalaje y otros indispensables para un transporte efectivo.

² Si el transporte es realizado por el mismo comprador utilizando equipos y organización propios, igualmente el mayor valor debe ser computado al precio de mercado del servicio de transporte prestado por un tercero. La diferencia con el costo del transporte propio constituye un beneficio del sector transporte de la empresa compradora y transportista a la vez.

³ Admitimos que para guardar coherencia con el criterio aconsejado para el factor espacio, debería ser adoptado el precio de mercado del almacenaje. Sin embargo, en razón de que el mismo, en forma prácticamente excluyente no se terceriza, aceptamos el criterio del costo propio incluyendo, obviamente, el interés del capital propio.

El problema reside en que la Contabilidad para terceros reconoce la generación del beneficio (o, lo que es igual, del valor) exclusivamente cuando se cristaliza la operación de venta.⁴ En otros términos, no reconoce a la actividad productiva industrial como generadora de valor.

No es necesario apelar a una aguda observación para concluir que tal criterio se aleja manifiestamente de la verdadera naturaleza de los hechos económicos. Para los economistas, la generación de valor de la actividad industrial es ampliamente reconocida, desde los albores de la disciplina (FACPCE, 1980 y HERRSCHER, 1979).

3. El valor en las distintas ramas de la Contabilidad.

Si admitimos la anterior reflexión, en el sentido de que la Contabilidad para terceros persigue objetivos distintos que los de la Contabilidad de Gestión, asumiendo que tales son:

- ✓ La Contabilidad para terceros persigue principalmente la protección de los intereses de éstos, aunque sin desdeñar la realidad económica.
- ✓ La Contabilidad de Gestión pretende alcanzar la mejor representación posible de los hechos económicos.

En razón de que los intereses de los terceros están protegidos por los principios de Objetividad y Prudencia, adoptados como criterios predominantes, puede admitirse que los valores a los cuales se exponen los bienes de cambio en existencia en una empresa industrial coincidan con la suma de los costos invertidos en su fabricación.

Sin embargo, la Contabilidad de Gestión busca representar con la mayor fidelidad posible la verdadera naturaleza de los hechos económicos y, como ya lo hemos manifestado, la acción de producir es generadora de valor. Por consiguiente, la registración de los bienes de cambio en existencia en una empresa industrial debe exponer el valor generado por dicha acción.

Una manera razonable de representar un valor más aproximado a la realidad económica consiste en adoptar el concepto de *“precio de venta en bloque”*, que puede definirse como aquél al que una empresa industrial podría vender en el mercado toda su producción a un solo cliente (o muy pocos clientes, por ejemplo, grandes distribuidores regionales), sin abordar las actividades propias de la comercialización, tales como fraccionamiento, distribución, financiamiento, etc. (YARDIN y RODRIGUEZ JAUREGUI, 1981)

La adopción de este criterio de valuación responde a la interpretación que sostiene que la actividad de producir es generadora de beneficios. En otros términos, el valor de un bien producido, aún no vendido, es superior a la sumatoria de todos los costos necesarios para producirlo, aunque menor que su valor neto de realización.

La valuación al valor neto de realización consiste en otorgarle al producto terminado el valor al que será vendido, deducidos exclusivamente los costos variables que genere esa venta. Esto significa que las tareas que realice el sector de comercialización, que en muchas empresas tiene costos de gran importancia, no son generadoras de riqueza.

⁴ Aunque admite excepciones para los bienes con mercado activo y transparente (commodities).

En el otro extremo, la valuación al costo de reposición no es otra cosa que el mantenimiento del principio de valuación al costo, solo que computando los costos actuales y no los históricos. Este temperamento traslada hacia el sector de comercialización toda la generación del beneficio, pues los productos terminados que permanecen en el inventario no han producido ninguna utilidad⁵

Si adoptamos el valor de venta en bloque, los resultados de la gestión empresaria son correctamente asignados a las funciones Producción y Comercialización en su justa medida.

Veamos un ejemplo de la aplicación del criterio de “valuación al precio de venta en bloque”:

Adoptemos los siguientes datos:

Costo de producción	1.000
Precio de venta en bloque	1.300
Costo de comercialización	400
Precio de venta final	1.650

Registración:

Al momento de la terminación del producto:

<i>Producción terminada</i>	<i>1.300</i>	
<i>a Producción en proceso</i>		<i>1.000</i>
<i>a Beneficio sector producción</i>		<i>300</i>

Al momento de la venta::

<i>Costo de productos vendidos</i>	<i>1.300</i>	
<i>a Producción terminada</i>		<i>1.300</i>

y

<i>Caja</i>	<i>1.650</i>	
<i>a Ventas</i>		<i>1.650</i>

De donde resulta un beneficio del sector Producción de \$ 300 y un beneficio del sector Comercialización de \$ 350.

Ahora bien, esta propuesta puede ser útil exclusivamente para la Contabilidad de gestión, en virtud de que la Contabilidad externa, en cumplimiento de su objetivo de proteger los intereses de los terceros, aplicando los principios de Objetividad y Prudencia, debería adoptar la valuación al costo.

⁵ La diferencia entre el costo de reposición y el costo histórico ajustado por inflación es un Resultado originado por modificaciones en los precios relativos (o resultado por tenencia), no un resultado de la gestión llevada adelante por la acción de producir.

Pero la Contabilidad para terceros, si bien debe valuar al costo, debe hacerlo al costo que mejor se acerque al verdadero valor del bien, y éste no es otro que el determinado a través de la aplicación del criterio del costeo completo. En efecto, un costo determinado siguiendo los lineamientos del costeo variable será siempre menor que el que surja de la aplicación del modelo del costeo completo, toda vez que el primero excluye los costos fijos. Por ello, no puede negarse que el costo completo de un producto está más cerca del valor del mismo, o sea que, a estos efectos, se aproxima más a la realidad económica.

Algo enteramente distinto ocurre cuando nos ubicamos en el ámbito de la Contabilidad de Gestión. Ya hemos señalado que el objetivo de ésta es la representación, lo más fielmente posible, de los hechos económicos. Sólo de esa manera puede serle útil al empresario a la hora de la adopción de decisiones. Por medio del costeo variable se busca determinar el costo de los productos, no su valor.

4. El error de Jonathan Harris

Siendo el criterio del Costeo variable tan útil para la toma de decisiones, es alarmante su poca aceptación por parte de los Contadores.

Como ya hemos apuntado, el Costeo variable hizo su aparición en la literatura especializada en un artículo publicado en 1936. En los puntos anteriores hemos llegado a la conclusión de que este criterio es claramente inconveniente cuando la determinación del costo de los productos persigue como objetivo conocer su “*valor*” para usarlo para valuar los inventarios.

Nótese que el creador del Costeo variable no aludió a los dos tipos de Contabilidad que adoptamos en esta propuesta. Por consiguiente, el costeo variable fue concebido tanto para apoyar a las decisiones empresariales, como para ser incorporado a los Estados Contables parra terceros.

Por consiguiente, los Contadores no se sintieron inclinados a aceptar el nuevo criterio. Y mucho menos los organismos estatales de recaudación de impuestos, desde el momento en que la valuación de los inventarios al costo variable posterga una parte de los beneficios.

El error de Jonathan Harris consistió en no haber advertido que su propuesta era exclusivamente aplicable a la Contabilidad de Gestión, y manifiestamente inconveniente para la Contabilidad para destinatarios externos. Si este autor hubiera expuesto el nuevo criterio limitando su aplicación al ámbito de la Contabilidad de Gestión, posiblemente el éxito habría coronado su propuesta, y hoy los Contadores estarían usando en mucha mayor medida el Costeo variable para asesorar a los empresarios.

5. Conclusiones.

La aceptación de la validez de las precedentes reflexiones nos lleva insoslayablemente a proponer las siguientes conclusiones:

1. En la Contabilidad de gestión, constituye un grave error conceptual valorar los inventarios a su costo variable. El costeo variable es apto para determinar el verdadero **costo** de los productos y no su **valor**.
2. En la Contabilidad de gestión, los productos terminados en empresas industriales, deben ser valuados a su **“precio de venta en bloque”**.
3. En la Contabilidad para terceros, deben ser valuados a su costo empleando el modelo de Costeo Completo, aunque sin aplicar la compleja registración clásica, con su engorrosa y frecuentemente arbitraria distribución de los costos indirectos fijos.⁶
4. De manera compatible con la conclusión anterior, postulamos que el modelo de Costeo Variable sea utilizado exclusivamente en la Contabilidad de Gestión y no en la Contabilidad para terceros.
5. Por consiguiente, en la actividad docente vinculada con el área de Costos, debe ser suprimida la enseñanza de la posición que postula que en períodos de alta producción y bajas ventas, el modelo de Costeo Completo arroja un mejor resultado que en el de Costeo Variable, e inversamente en caso contrario.

Referencias

DEMONTE, Norberto Gabriel, **El costeo variable y el costeo por absorción en un caso real de toma de decisiones**, publicado en los Anales del Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Salta, 1997.

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

GUERREIRO, Reinaldo, CASADO, Tania, y RODRÍGUEZ BIO, Sérgio, **Algumas reflexões sobre os arquetipos e o inconsciente coletivo na Contabilidade de custos: Um estudo exploratório**, trabajo presentado a la “2000 HBO Conference”, Chicago, USA, y a la “IAAER 2000”, Kobe, Japón.

HARRIS, Jonathan N., **¿What did we earn last month?**, publicado en el Boletín N° 10 da la National Accountants Cost Association, 1936.

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

⁶ En una reciente investigación en el carácter de Director del Área de Contabilidad de Gestión de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, hemos propuesto la eliminación de la Contabilidad de Costos como auxiliar de la Contabilidad General, y reemplazarla por la valuación de la producción terminada al costo completo distribuyéndolo en función de los precios de venta. (ver “Valuación de bienes de cambio en empresas industriales”, en Revista de la FACPCE, Buenos Aires, 2011.

LÓPEZ SANTISO, Horacio, **El capital a mantener como elemento de los modelos contables**, publicado en Revista Administración de Empresas, Ediciones de Contabilidad Moderna, tomo XVII, Buenos Aires, p. 516.

YARDIN, Amaro, **Valuación de bienes de cambio en empresas industriales**, publicado en Revista de la FACPCE, Buenos Aires, 2011.

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

YARDIN, Amaro, y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo **El resultado periódico y el principio de valuación al costo. Reflexiones sobre un tema polémico**, publicado en Revista de Contabilidad y Administración N° 49, Buenos Aires, 1981.

YARDIN, Amaro y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo, **"Consideraciones algebraicas en torno de la determinación de precios de ventas y montos de operaciones"**, publicado en Revista Contabilidad Gerencial de la National Accounting Association N° 55, Buenos Aires, 1986.

INDICE

Resumen.....	1
1. Introducción.....	1
2. El valor y el costo	2
3. El valor en las distintas ramas de la Contabilidad.	4
4. El error de Jonathan Harris.....	5
5. Conclusiones	6
Referencias	7