



**Invenio**

ISSN: 0329-3475

seciyd@ucel.edu.ar

Universidad del Centro Educativo

Latinoamericano

Argentina

Baldini, Roberto M.; Casari, Marisa A.  
Los modelos de costeo y la gestión empresaria -Primera parte-  
Invenio, vol. 11, núm. 20, junio, 2008, pp. 73-89  
Universidad del Centro Educativo Latinoamericano  
Rosario, Argentina

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87702007>

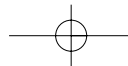
- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto



## LOS MODELOS DE COSTEO Y LA GESTIÓN EMPRESARIA -Primera parte-

**Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari\***

**RESUMEN:** Este trabajo consta de dos partes que serán publicadas en sucesivos números de esta (prestigiosa) revista, y está basado en un trabajo de investigación preparado para la UCEL. En esta primera parte pretendemos exponer los principales inconvenientes con los que se puede encontrar hoy en día quién debe tomar decisiones de gestión nucleares para el mejor desempeño de las organizaciones, como por ejemplo aumentar o no volúmenes de actividad, tercerizar o hacer por cuenta propia, incorporar o no un nuevo canal comercial, etc. A partir de allí el propósito es conocer las herramientas más usuales que se emplean en los costos para generar información de gestión confiable, demostrando que la metodología conocida como del “costeo variable”, actualizada y modernizada, es la que permite obtener los mejores resultados, optimizando dichas decisiones.

**Palabras clave:** gestión empresarial - costos - sistemas de información - métodos de costeo

**ABSTRACT:** *Cost models and business management –First part.* This paper is based on the research done for this University and its two parts will be published in successive issues of this prestigious journal. The first part aims at showing the main problems business managers have to face when making decisions critical to improving business performance such as whether to increase activity volume, to outsource, to add a new commercial channel, etc. The paper then focuses on the most common tools used in costing to yield reliable management data. The authors show that the updated variable costing method provides the best results and optimizes such decisions.

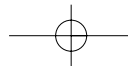
**Key words:** business management - costs - information systems - costing methods

---

\* *Roberto M. Baldini* es Contador Público y Master en Administración de Empresas (MBA). Es docente titular de “Costos para la Toma de decisiones” y “Gestión de Costos” en UCEL y docente adjunto en “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad” en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNR. Actualmente dicta cursos de posgrado en la Facultad de Ingeniería de la UNR y en diversas entidades intermedias de la ciudad y la región. Autor de artículos en la especialidad en la Revista Invenio y en la Revista mensual del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario. E-mail: cpnconsultores@citynet.net.ar

*Marisa A. Casari* es Contadora Pública y Licenciada en Administración y posee un posgrado de Especialización en Costos y Gestión Empresarial otorgado por la UNR. Es docente adjunta de “Costos para la Toma de Decisiones” y “Gestión de Costos” en UCEL y docente titular por concurso público en las materias “Información para la Gestión” e “Información para la Competitividad” y jefa de trabajos prácticos de la materia “Costos” en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNR. Autora de artículos en la especialidad en la Revista mensual del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Rosario. E-mail: marisacasari@yahoo.com.ar

El presente artículo es parte de una investigación, que lleva el mismo nombre, realizada en el ámbito de la Secretaría de Investigación y Desarrollo de UCEL, cuyo director ha sido el Dr. Amaro Yardin.



Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari

## Información para terceros versus información para el empresario

La información que suministra la denominada Contabilidad Tradicional se manifiesta a través de los estados contables de publicación, regulados por leyes, decretos y normas técnicas profesionales de valuación y exposición, genéricas y específicas, que resultan útiles para que los terceros conozcan razonablemente la situación patrimonial, económica y financiera del ente.

Paralelamente, en la actualidad, y fundamentalmente a partir de las transformaciones ocurridas en el mundo empresario en los últimos 20/25 años, conocidas como épocas turbulentas, el responsable del ente ha debido valerse de otros elementos para la toma de decisiones en tiempo real, principalmente vinculadas al planeamiento y gestión, lo que ha dado lugar a la aparición y consolidación de la Contabilidad de Gestión, como rama independiente de la Tradicional.

¿Existen entonces dos contabilidades: una destinada a satisfacer las necesidades de los terceros y otra dirigida a suministrar información útil a los empresarios?

Se trata en realidad, de contar con dos versiones de la Contabilidad, una destinada a satisfacer las necesidades de los terceros y otra dirigida a suministrar información útil a los empresarios.

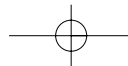
*“La Contabilidad Tradicional, destinada a terceros, tendría como objetivo fundamental exponer la información de tal forma que a sus destinatarios no pudieran serles creadas sensaciones de solvencia o prosperidad empresarias superiores a las que realmente tiene el ente emisor de los informes”<sup>1</sup>.*

Por su parte, la Contabilidad de Gestión, o información interna, intenta representar de la mejor manera posible, la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

*“Obviamente, no se trata de postular que la Contabilidad para uso externo soslaye la realidad económica. La información de la mayoría de los hechos económicos representada con ajuste a su verdadera naturaleza es frecuentemente compatible con una información que defienda los intereses de los terceros al ente emisor. Sólo se quiere hacer notar que, cuando un hecho económico admita distintas representaciones, el interés de los terceros (no sobrevaluar el patrimonio) debe prevalecer, en la Contabilidad para terceros, sobre el objetivo de representar fielmente la realidad económica”<sup>2</sup>.*

## Distinciones entre ambos tipos de Contabilidad

Es innegable que las bases de datos de los sistemas de información contable que alimentan a la Contabilidad Financiera y a la de Gestión o Gerencial deben ser únicas. Naturalmente van a diferir en los datos que una y otra van a tomar para su elaboración y en la exposición que éstos tendrán en los distintos informes que se emitan para satisfacer las necesidades de cada una de ellas.



Pero existen características particulares entre ambos tipos de información que se traducen en diferencias que podemos circunscribir a estos cinco aspectos:

*Destinatarios:* en la Contabilidad Financiera son los terceros ajenos al ente (Afip, Bancos, Proveedores, Bolsa, etc.), mientras que en la de Gestión o Gerencial son los decididores internos (dueño, presidente, gerencia general, etc.).

*Frecuencia:* la frecuencia mínima obligatoria para la Contabilidad Financiera es la publicación de informes anuales, excepto algunos casos particulares en los que se exige una frecuencia mayor, mientras que la de Gestión necesita tener información permanente y actualizada que permita tomar decisiones en tiempo real. Su frecuencia es generalmente, un informe mensual.

*Normativa:* la Contabilidad Financiera debe ceñirse a leyes, decretos y normas técnicas profesionales obligatorias para la preparación de los informes, mientras que dichas normativas no existen para la Gerencial, aunque sí se recomienda la aplicación de determinados modelos, como por ejemplo el de costeo variable y análisis marginal que son objeto de nuestro trabajo.

*Principios:* la Contabilidad Financiera está reglada por principios que comúnmente se denominan de contabilidad generalmente aceptados, como el de prudencia, el de objetividad, etc., mientras que la de Gestión se debe regir fundamentalmente por el principio de la realidad económica.

*Contenidos:* como la Contabilidad Financiera está basada en las transacciones registradas en la contabilidad y sus libros, refleja principalmente el impacto de las transacciones realmente ocurridas; mientras que la de Gestión intenta registrar las transformaciones internas de valor, lo que implica, por ejemplo, trabajar además con el concepto de costo de oportunidad para la correcta evaluación de las decisiones a tomar.

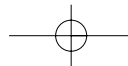
### **Diferencias entre la Contabilidad de Costos y la de Gestión**

Originalmente, la Contabilidad de Costos se consideró siempre como un apéndice de la Contabilidad Tradicional o Financiera, mientras que la Contabilidad de Gestión nació como una disciplina independiente de ésta.

La Contabilidad de Gestión actualmente ha ampliado significativamente el campo de actuación de la Contabilidad de Costos tradicional, y aunque le debe a ésta su nacimiento, se suele concluir que ha llegado ya a independizarse de ella. La cuestión radica por lo tanto en discernir si ambas disciplinas contables gozan de la suficiente autonomía como para actuar de manera independiente una de otra, dado que la delimitación entre ambas ha sido cada vez más problemática.

“Al respecto podemos mencionar tres corrientes distintas que tratan sobre este tema y que denominaremos corriente restrictiva, corriente integradora y corriente renovadora”<sup>3</sup>.

Respecto de la primera corriente, la restrictiva, se considera que la Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión pertenecen a distintas ramas de la ciencia contable porque son distintos los objetivos que se le asignan a cada una de ellas. Dentro de este ámbito, la Contabilidad de Costos es entendida como aquella rama de la Contabilidad que tiene como misión la formación del costo del producto para valorar las existencias, porque su objetivo es precisamente, determinar el costo de los productos para su activación. Por otra parte, aunque las normas no lo establecieran, la Contabilidad de Costos debe usar exclusivamente una única figura de costos, desde el momento en que debe determinar un sólo costo. En cam-



*Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari*

bio, a la Contabilidad de Gestión se le asignan misiones relacionadas con la planificación y el control, por lo que esta última puede (y debe) usar distintas figuras de costos, según cuál sea la decisión a adoptar.

Esta posición ubica a la Contabilidad de Costos tradicionalmente dentro de la Contabilidad Financiera, mientras que en la Contabilidad de Gestión se incluyen todos los objetivos de planificación y control.

En la corriente integradora se considera que la Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión constituyen una misma rama de la contabilidad que puede recibir cualquiera de las dos denominaciones. Los objetivos incluirían tanto los de planificación y control como los de valuación de bienes y servicios.

Dentro de la corriente renovadora, en cambio, se contempla la separación de la Contabilidad de Costos y de la Contabilidad de Gestión amparada en los distintos objetivos a los cuales sirve cada una de ellas. Dentro de esta interpretación se considera que la Contabilidad de Costos es una rama de la Contabilidad de Gestión encargada tanto de formar el costo de los productos como de acometer las tareas de planificación y control de la actividad productiva.

### **Planteamientos actuales de la Contabilidad de Gestión.**

En las últimas dos décadas se han producido cambios sustanciales en el mundo de las empresas, afectándolas a través de una doble manifestación:

- por una parte, ha ocurrido un reordenamiento interno de las mismas, con especial incidencia sobre los procesos productivos y de investigación y desarrollo, manifestados a través de tendencias como el *Just in Time* (Justo a Tiempo) el Control de Calidad Total y otras filosofías similares.

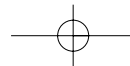
- por otra parte y desde un enfoque externo, se está potenciando hasta límites insospechados la actuación estratégica de las empresas.

Ante esta nueva situación, las necesidades de información de las empresas para tomar decisiones también han cambiado, por lo que los sistemas tradicionalmente utilizados por la Contabilidad, pensados para un contexto productivo diferente al actual, están resultando insuficientes para satisfacer estas nuevas exigencias informativas. De esta manera la Contabilidad de Gestión se ha visto obligada a encontrar nuevas técnicas capaces de transmitir la información que ahora se necesita para tomar una buena cantidad de nuevas decisiones.

### **La Contabilidad de Costos con criterios de Contabilidad de Gestión**

El costo histórico completo (en sus versiones absorción e integral), nos llevaba a alcanzar satisfactoriamente el objetivo de calcular costos para la valuación de los inventarios de acuerdo a las normas contables vigentes, como así también a calcular los resultados económicos de la empresa de acuerdo a lo dispuesto por dichas normas.

Sin embargo, esos modelos de costos daban poco margen a los nuevos objetivos asumidos por la moderna Contabilidad de Gestión, como son la planificación de la gestión y su adecuado control, para lo cual era necesario abrir nuevos caminos para atender estos nuevos problemas. Es precisamente con el advenimiento de la Contabilidad de Gestión donde se asumen plenamente los objetivos señalados para dar respuesta a encrucijadas que se plantean diariamente en la gestión de las empresas, es decir para la toma de decisiones.



*“Entre estas nuevas cuestiones a resolver se encuentran las siguientes:*

*¿Qué producto conviene obtener dados los recursos con que cuenta la empresa y dado un comportamiento previsible de mercado?*

*¿Qué programas y procesos de producción conviene adoptar para aprovechar mejor los recursos?*

*¿Qué precios deberían establecerse para que el mercado se comporte de la manera más favorable para la empresa?*

*¿Conviene abandonar ciertas actividades internas y sustituirlas por trabajos que se realicen para la empresa desde el exterior?*

*¿Interesa mantener el mismo ritmo de actividad en todos los centros de la empresa o es aconsejable un replanteo del mismo?*

*- ¿Cabe valorar los inventarios de otra manera, siguiendo una interpretación diferente del movimiento interno de valores?”<sup>4</sup>.*

Esta es una lista de cuestiones que la Contabilidad debe abordar, si es que quiere acometerla con éxito, a través de otros modelos diferentes que expresen una interpretación distinta del movimiento interno de valores.

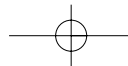
En este punto nos adelantamos a manifestar que desde nuestra opinión el modelo del costeo variable, el análisis del punto de equilibrio y el esquema del costeo diferencial, suministran información para tomar un gran número de decisiones relacionadas con estas cuestiones que se plantean en la gestión, como por ejemplo la conveniencia o no de fabricar y vender determinados productos, la supresión de ciertas líneas de fabricación, la determinación de combinaciones productivas más adecuadas, la identificación de los mercados más idóneos para comercializar los productos, o la factibilidad de tercerizar una parte de los procesos internos.

### **Los diferentes métodos de costeo y su utilidad para gestionar**

Los primeros sistemas de contabilidad aplicados a las empresas industriales registraban los costos en cuentas clasificándolos sólo de acuerdo con la naturaleza de la erogación, o sea en materias primas, salarios, fuerza motriz, etc. Las principales funciones que se intentaban resolver eran las de fijación de precios de venta de los productos y la valuación de los inventarios contables, naciendo de esta manera el denominado Costeo por Absorción, fundamentado en la teoría de que todos los costos de fabricación deben ser aplicados a los productos manufacturados para continuar formando parte del producto a través de los inventarios hasta que terminen conformando el costo de las mercaderías vendidas.

De acuerdo con esta metodología, los costos asignados a los productos no vendidos durante el período de producción se difieren a través de los inventarios para ser aplicados a los resultados en un período posterior, mientras que los demás costos no inherentes al ámbito productivo se deducen del margen bruto de un período para llegar a determinar el resultado final de la empresa. Estos últimos costos están constituidos básicamente por los gastos de administración, de comercialización, financieros, etc. erogados durante el mismo período en que son imputados al cuadro de resultados.

Aquí se nos presenta un primer problema conceptual propio de esta metodología de



*Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari*

costeo por cuanto se discrimina entre conceptos que recaen en el costo de los productos (aquellos que se devengan dentro del ámbito de la producción) de aquellos otros que están fuera de dicho ámbito (los mencionados más arriba de comercialización, administración general, etc.) dando lugar al establecimiento de límites imprecisos, como por ejemplo las tareas administrativas que se ejecutan dentro de las áreas de producción o los sectores de apoyo no tan directos, como los departamentos de Compras o de Sistemas, constituyendo ello una medida arbitraria de clasificación respecto de qué costos están “dentro” y que costos están “fuera” del ámbito productivo, más propios de una época donde primero se producía para luego vender, muy distante de la actual donde todas estas actividades (fabricar, vender, administrar), están mezcladas en el tiempo o incluso se invierten totalmente, vendiendo primero para producir después.

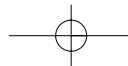
Uno de los principales problemas de esta metodología radica en la distribución de los costos indirectos de fabricación hacia los productos dado que en muchos casos sólo pueden ser asignados sobre la base de supuestas relaciones entre producción y algunos costos cuya vinculación no siempre es manifiesta, lo que implica, además, seleccionar un volumen de producción apropiado sobre el cual se van a aplicar dichos costos. Como existen costos que no varían en proporción al nivel de actividad, los costos unitarios tienden a fluctuar en relación inversa al volumen real que es utilizado para fines de costeo, lo que convierte la elección *a priori* de este volumen base en una decisión clave para el resultado final del negocio, pero a la vez sumamente subjetiva y, como veremos más adelante, innecesaria para la toma de decisiones.

Una variante en la aplicación del costeo por absorción la constituye la asignación de los costos fijos del período en función a un volumen de producción considerado “normal”, originando como consecuencia una absorción a través de una cuota o tasa con incidencia normalizada de costos fijos absorbidos por unidad, lo que permite mantener el mismo costo unitario del producto aunque los niveles de producción varíen. Esta metodología viene a resolver la crítica que se le hacía a la metodología del costeo por absorción, debido a que este último asigna los costos fijos en función al volumen real, originando una incidencia en el costo unitario del producto diferente en cada mes por el solo hecho de variar el volumen producido.

Esta metodología es la denominada Costeo Integral que, como se expresó, consiste en distribuir todos los costos de fabricación al producto, asignando como costos del período aquellos fijos no absorbidos por la producción, y que reflejan el costo por tener capacidad ociosa.

A la vista de estos esquemas de distribución de costos, no cabe duda que tanto el modelo de costeo por absorción como el de costeo integral constituyen instrumentos adecuados para cumplir con la función tradicional relacionada con la valuación de inventarios, pero también es evidente que presentan una serie de limitaciones a la hora de cumplir con otros propósitos más modernos de la gestión de costos que apuntan fundamentalmente a la toma de decisiones, a la medición de eficiencias y a la proyección de información con planeamiento de resultados.

Esto es así porque a través de la información obtenida por los modelos expuestos más arriba, el profesional responsable de la toma de decisiones no tiene elementos de juicio suficientes para saber si puede o no dejar de producir un producto determinado cuando trabaja con producción múltiple; qué utilidad o pérdida daría el incremento o disminución en los niveles de producción y ventas; qué resultado arrojaría la venta en un mercado diferen-



te (una exportación, por ejemplo) o a un nuevo cliente potencial; etc., ya que el costo final incluye indistintamente las denominadas cargas variables y fijas.

Hemos podido observar en cursos y charlas destinados a empresarios de nuestro medio cómo esa manera de exponer la información puede conducir a decisiones erróneas. Por ejemplo, en cuanto a las decisiones sobre discontinuidad de líneas de productos. Es común observar cómo el interlocutor al que se le pide que tome una decisión respecto de una línea de productos con resultado final negativo opta por su discontinuidad cuando en realidad dicha pérdida está formada por la asignación al producto de los costos fijos indirectos, provocando la errónea toma de decisión que indudablemente lo llevará a una nueva situación del negocio con mayores pérdidas de las que supuestamente se querían eliminar, debido a que dichas cargas fijas indirectas van a seguir estando aunque se elimine esa línea de productos.

Se observa claramente entonces que las acciones que son necesarias para analizar los costos con vistas al cumplimiento de las modernas funciones, deben tomarse necesariamente antes de que se incurra en éstos, por lo que es necesario que el responsable conozca los distintos niveles de costos compatibles con diferentes volúmenes de producción o niveles de actividad, determinando los valores de costos para cada alternativa, lo que implica un adecuado conocimiento del factor de variación de cada uno de los ítems involucrados.

### **Orígenes del Costeo Variable**

Con el advenimiento de los costos estándares y de los presupuestos flexibles, el profesional responsable de costos aprendió a distinguir el comportamiento de aquellos que varían con relación al volumen de producción o de ventas del de aquellos que tienden a permanecer constantes mientras varía el volumen de operaciones.

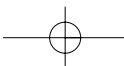
Así surge la metodología del Costeo Variable que carga los costos según el factor que los origina: el hecho de poseer una determinada estructura fabril o bien el hecho de producir un determinado volumen, lo que da lugar a la distinción en este método entre los costos fijos y los costos variables.

Con esto el profesional mejoró su capacidad para pronosticar costos y encontró más despejado el camino hacia el desarrollo de técnicas que apuntan a proporcionar mejor información para tomar decisiones, medir eficiencias, proyectar acciones, e incluso hasta para fijar precios de ventas diferenciales, por cuanto lo importante para una empresa en este aspecto es que la suma de las contribuciones marginales de todos los productos, deducidos sus costos fijos directos, puedan cubrir la totalidad de los costos fijos indirectos sin obligación de que cada producto contribuya a cubrir un porcentaje predeterminado de dichos costos fijos.

A continuación se muestra un ejemplo comparativo de las tres metodologías para una empresa que produce y comercializa, evaluando su impacto en el estado de resultados y en la conformación del costo unitario del inventario final, si bien antes de su explicación, es dable efectuar algunas aclaraciones necesarias respecto a:

- Valuación del stock de productos terminados en la metodología del costeo variable: el costeo variable dice que los “costos” son sólo los variables, pero la versión avanzada de este modelo no sostiene que el “valor” sea el costo variable. Si bien esta metodología expone correctamente las causas del devengamiento de los costos, no brinda una valuación





*Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari*

de los *stocks* compatible con la realidad económica, ni información sobre el resultado de producción<sup>5</sup>.

Se necesitará por lo tanto, no solamente un estado de resultados que exprese adecuadamente las partidas de ingresos y costos sino, además, un estado de situación patrimonial que refleje la realidad económica a través de la valuación de los productos terminados a su valor y no a su costo. A tal efecto, consideramos que el valor de dichos productos terminados debería estar expresado a través de un precio que represente una venta con características de sencillez, adoptando aquel precio que se podría obtener por la venta de los productos en el mismo lugar en que se encuentran (condición de venta: retira), en forma total a un único adquirente (sin necesidad de esfuerzos en la venta y aplicando el máximo de las bonificaciones), y al contado (es decir sin componentes financieros implícitos). A este precio así establecido, lo denominamos “precio de venta en bloque”.

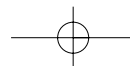
- Segregación en esta metodología de la porción del resultado atribuible al área comercial y al área de producción: aplicando lo expresado en el punto anterior, se podrá desdoblarse el resultado global de la empresa de modo tal que refleje el beneficio emergente de la actividad productiva y aquel que se obtiene de la función comercial.

El resultado del área de producción se puede determinar como diferencia entre la valuación de los productos terminados en el período, al precio de venta en bloque menos los costos totales incurridos dentro del sector. Esto es así por cuanto el valor que poseen en el mercado los artículos fabricados, resulta ser diferente a la suma de los costos erogados para su obtención, generando entonces una ganancia o pérdida, según el caso, atribuible a la gestión de esta área.

El resultado del área comercial, en cambio, surgirá de comparar los diferentes precios a los cuales se venden los productos durante el período (atendiendo a las distintas modalidades y formas de venta), contra el valor resultante de esa misma cantidad de unidades físicas valuadas al precio de venta en bloque. Esta diferencia nos muestra el plus que el área comercial agrega al valor final del producto, que comparado con los gastos totales del área comercial nos arrojará el resultado económico atribuible a la gestión de esta área. Un ejemplo numérico nos ayudará a aclarar este punto:

**DATOS DEL CASO**

<b>CONCEPTO</b>		
Unidades producidas		500
Unidades vendidas		300
Precio de venta en bloque	\$	11,00
Precio de venta al detalle	\$	17,00
Costo unitario variable de producción	\$	6,00
Costo unitario variable comercial	\$	2,00
Costo fijo mensual de producción	\$	2.000,00
Costo fijo mensual comercial	\$	1.000,00
Capacidad normal de producción		700



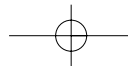
Los modelos de costeo y la gestión empresarial

**ESTADO DE RESULTADOS  
METODOLOGÍA DEL COSTEO VARIABLE**

Concepto	Valuación al valor	Concepto	Valuación al costo
<b>Área comercial</b>			
Ventas	300 u x \$ 17 \$ 5.100	Ventas	300 u x \$ 17 \$ 5.100
Costos variables comerciales	300 u x \$ 2 \$ 600	Costos variables de producción	300 u x \$ 6 \$ 1.800
Ventas Netas	\$ 4.500	Costos variables comerciales	300 u x \$ 2 \$ 600
Valor de la producción vendida	300 u x \$ 11 \$ 3.300	Contribución marginal	\$ 2.700
Contribución marginal	\$ 1.200	Costos fijos de producción	\$ 2.000
Costos fijos comerciales	\$ 1.000	Costos fijos comerciales	\$ 1.000
<b>Resultado área comercial</b>	<b>\$ 200</b>	<b>Resultado</b>	<b>\$ 300</b>
<b>Área de producción</b>			
Valor de la producción obtenida	500 u x \$ 11 \$ 5.500		
Costo variable de producción	500 u x \$ 6 \$ 3.000		
Contribución marginal	\$ 2.500		
Costo fijo de producción	\$ 2.000		
Resultado área de producción	<b>\$ 500</b>		
<b>Resultado global</b>	<b>\$ 700</b>		
<b>Valuación del stock</b>	200 u x \$ 11 \$ 2.200	<b>Valuación del stock</b>	200 u \$ 6 \$ 1.200

**ESTADO DE RESULTADOS  
METODOLOGÍA DEL COSTEO COMPLETO**

Concepto	Costeo integral	Concepto	Costeo por absorción
Ventas	300 u x \$ 17 \$ 5.100	Ventas	300 u x \$ 17 \$ 5.100
Costos variables de producción	300 u x \$ 6 \$ 1.800	Costos variables de producción	300 u x \$ 6 \$ 1.800
Costos fijos de producción \$2.000 / 700 u = 2,8571	\$ 2,8571 x 300 u \$ 858	Costos fijos de producción \$ 4 x 300 u \$2.000 / 500 u = 4	\$ 1.200
Resultado bruto	300 u x \$ 11 \$ 2.442	Resultado bruto	\$ 2.100
Ociosidad (700 u - 500 u)	\$ 2,8571 x 200 u \$ 571		
Costos variables comerciales	300 u x \$ 2 \$ 600	Costos variables comerciales	300 u x \$ 2 \$ 600
Costos fijos comerciales	\$ 1.000	Costos fijos comerciales	\$ 1.000
<b>Resultado</b>	<b>\$ 271</b>	<b>Resultado</b>	<b>\$ 500</b>
<b>Valuación del stock</b>	200 u x \$ 8,8571 \$ 1.771	<b>Valuación del stock</b>	200 u \$ 10 \$ 2.000



*Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari*

Como se puede observar en el ejemplo, los resultados y el valor del stock final de cada período en los cuatro esquemas de costeo son diferentes, aunque al final del período cuando el stock vuelve a estar en cero, la suma de los resultados coincide en los cuatro casos mencionados.

El problema radica en evaluar cuál de los cuatro métodos es el más apto para resolver los planteos que toda empresa puede hacerse mes a mes y que involucran diferentes cuestiones para la toma de decisiones.

### **Distinción entre costos del producto y del período**

Como lo mencionábamos antes, la metodología denominada Costeo Variable permite comparar costos con ingresos a fin de determinar resultados periódicos. En este esquema, la diferenciación se hace entre los costos que varían con el nivel de actividad (tanto de producción como de ventas) y costos del período, los cuales tienen tratamientos diferentes.

Los primeros se contraponen contra los ingresos de los productos vendidos, determinando por diferencia la llamada contribución marginal, mientras que los costos fijos o de estructura se imputan al período al que corresponde su erogación, dado que estos últimos se deben al hecho de proveer una capacidad disponible cualquiera sea su nivel de utilización, es decir que estos costos no aumentan ni disminuyen al incrementarse o bajar la actividad, dado que dependen del tiempo.

En esta metodología los costos variables tienden a ser proporcionales en relación con el volumen de producción o de ventas, dentro de determinados rangos de volumen correspondientes a la actividad desarrollada en el corto plazo, por lo que el costo unitario tiene la tendencia a ser constante cualquiera sea el volumen de actividad. Cabe aclarar que de acuerdo a lo que sostienen algunos autores, dentro de los costos variables se deberían incluir además de los proporcionales, los progresivos (aquellos que aumentan más que proporcionalmente con respecto al volumen) y los degresivos (aquellos que crecen menos que proporcionalmente).

La contribución marginal calculada como diferencia entre los ingresos y los costos variables totales (de producción, comercialización, etc.) mide los aportes que cada objeto de costos (productos, familia de productos, líneas, mercados, zonas geográficas de ventas, etc.) realiza para cubrir los costos fijos necesarios en que se debe incurrir para suministrar la capacidad disponible de la empresa. Luego, se determina el resultado neto, deduciéndole a la contribución marginal los costos fijos del período.

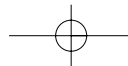
Para un mejor análisis, éstos pueden desdoblarse en directos e indirectos, atendiendo a la relación existente entre el costo y el objeto de costos al cual pertenecen.

Se denominan directos a aquellos que pueden apropiarse inequívocamente un objeto de costos porque son generados por él y no resultan de una distribución subjetiva. Estos son llamados también propios, dado que desaparecerían a corto plazo si se eliminara ese objeto de costos. Si a la contribución marginal le restamos los costos fijos directos obtenemos un resultado intermedio al que denominamos Resultado Directo.

A los costos variables más los costos fijos directos de un objeto de costos se los denomina “costos evitables”, pues son los que desaparecerían en caso de decidir la discontinuidad de una línea.

Un costo es indirecto, en cambio, cuando es incurrido para el sostenimiento de dos o más objetos de costos

Aclaremos esta clasificación con un ejemplo: supongamos que queremos determinar



cuáles fueron los recursos involucrados para la impresión de un libro en una imprenta. Podríamos enumerar una larga lista, en la cual se citarían primeramente, el papel, la tinta, y todos aquellos que están más íntimamente ligados al libro, por cuanto guardan una relación unívoca con el objeto de costos, de manera tal que si el objeto de costos desaparece, ellos dejarían de tener razón de ser. Estos son los denominados costos variables y que en su mayoría son directos (como ocurre con el papel). Entre los costos variables indirectos se podrían incluir a la tinta y a la fuerza motriz (todo, obviamente, tomando como objeto de costo al libro).

Pero seguramente existen otros recursos necesarios para la fabricación del libro, cuya relación con el objeto de costos no es tan clara y transparente como en el caso de las anteriores, como por ejemplo el sueldo del director del departamento de impresión que obviamente no es atribuible en su totalidad a este libro, sino también al resto de los productos que se fabrican. Estos son los denominados costos indirectos y que en su mayoría tienen la característica de ser fijos.

Corresponde aclarar que si el objeto de costos no fuera el libro, sino el departamento de impresión, en este caso el sueldo del director sería un costo directo al objeto de costos, por lo que se puede afirmar que un costo no es de por sí directo o indirecto, sino que depende del objeto de costos que se está teniendo en cuenta.

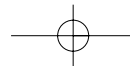
Ahora bien, ¿es el costo del director general de la imprenta directo o indirecto respecto del libro? Para contestar esta pregunta debemos analizar que dicha relación, a diferencia del sueldo del director del departamento de diseño, no es causal, dado que si el libro no se produjera, el trabajo del director general no se vería afectado, (excepto en el caso extremo de que se trate de un solo producto). Por lo cual podemos concluir que existen costos indirectos que guardan una relación causal con el objeto de costos y otros cuya relación no es causal.

Esta relación causal no tiene que existir necesariamente en un corto o mediano plazo, sino que puede darse en el largo plazo. Por ejemplo, para una línea de productos que se comercializa en un determinado canal, los costos del equipo de ventas y distribución serán indirectos, pues el equipo vende varias líneas de productos. En un corto plazo, la existencia de una menor demanda de uno de los productos, no implicará una relación causal con la fuerza de ventas y distribución, ya que no existirá el tiempo ni la flexibilidad suficiente como para adaptar la capacidad de dicha fuerza.

En cambio, si en el largo plazo la demanda continúa en baja, tener o no a dicho producto impactará en el uso de la fuerza de ventas y distribución, llegando a ajustarse la capacidad, por lo que podemos decir entonces que existe una relación causal de largo plazo. Sin embargo, existirán costos indirectos que no van a tener nunca una relación causal con la línea de productos, como por ejemplo la dirección general. Estos costos generalmente son aquellos que tienen que ver con la existencia misma de la empresa.

Ahora bien: ¿Puede un costo fijo indirecto ser evitable? Si ocurriera, por ejemplo, que tuviésemos dos líneas de producción con un mismo costo fijo indirecto (un supervisor), y se decidiera suprimir una de esas dos líneas, la remuneración del supervisor tendría las características de un costo inevitable en la medida en que es imprescindible para la existencia de la otra línea, pasando a ser en el futuro un costo fijo directo, y por lo tanto evitable, de la que permanece.

Pero si, volviendo a la situación original, fuera factible entrenar a algún operario para que cumpla funciones de supervisión en una de las líneas, entonces el costo fijo del supervisor seguiría siendo indirecto, pero evitable respecto de la decisión de eliminar una de esas líneas.



*Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari*

El concepto de Costos Diferenciales es una derivación de la segregación de los costos por su variabilidad (variables y fijos) y por su grado de pertenencia al objeto de costos en estudio (directos e indirectos).

Los Costos Diferenciales, tanto los incrementales como los decrementales, son aquellos que sufrirán alguna alteración como consecuencia de elegir un curso de acción por sobre otro, lo cual es claramente una derivación de las clasificaciones mencionadas más arriba y que permite simplificar el análisis para la toma de decisiones. Esto ha dado pie al estudio de la gestión de costos basada en el denominado análisis marginal.

### **El costeo variable y la capacidad de producción**

El denominado costeo integral trabaja con el concepto de asignar cuotas normales de costos fijos a cada unidad producida, calculando y registrando consecuentemente los denominados “costos de inactividad” originados en la sub o sobre absorción de costos fijos relativos a la producción del período. Dado que en el costeo variable, la totalidad de los costos de estructura se cargan al período, ¿esto imposibilita que se pueda determinar un costo de inactividad dentro de esta metodología?

La respuesta es que a través del costeo variable no solamente se puede calcular con bastante facilidad el costo de la inactividad sino que, además, el resultado numérico que brinda refleja una interpretación más clara que la que se obtiene por el método integral.

Como el resultado final de la empresa (R) puede medirse de la siguiente manera:

$$R = q * cmg - CF$$

Donde: q = cantidad de unidades de venta  
cmg = contribución marginal unitaria  
CF = costos fijos del negocio

Resulta entonces que si la capacidad de la empresa fuera diferente a q unidades, siendo de q' unidades, el resultado final de la compañía sería distinto. De manera que, manteniéndose inalterables cmg y CF, un cambio en el resultado es consecuencia de un valor de q diferente al esperado, constituyendo una valiosa información que mide la pérdida o ganancia que surge como consecuencia de la menor o mayor actividad de la planta con referencia a una capacidad esperada de q unidades considerada normal. De este modo, y a partir de un beneficio esperado por la empresa, la denominada inactividad de planta queda configurada por la diferencia entre el beneficio real y el previsto. Esta diferencia es coincidente con la cantidad de contribuciones marginales diferenciales respecto del volumen de producción esperado.

Lo antedicho puede verse más claramente con un ejemplo numérico que desarrollaremos a continuación.

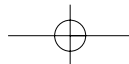
Supongamos estos datos:

Precio de venta:	\$/u. 18.-
Costo variable unitario:	\$/u 12.-
Costos fijos:	\$/mes: 60.000.-
Capacidad normal:	unid.: 12.000

En este supuesto, el resultado esperado será de:

$$12.000 * (18 - 12) - 60.000 = \$ 12.000.-$$

Si de pronto la actividad de un determinado período mensual fuese de 11.000 uni-



dades, ¿cuál sería el nuevo resultado de la empresa?

Ventas (11.000 * 18)	=	\$	198.000.-
Costos vbles (11.000 * 12)	=	\$	132.000.-
Cont mg.	=	\$	66.000.-
Costos fijos	=	\$	60.000.-
Resultado	=	\$	6.000.-

Lo que representa un menor beneficio de \$ 6.000.- respecto de la situación original, lo que equivale a razonar que la disminución del número de unidades traerá aparejado un impacto económico negativo equivalente a las 1.000 unidades que al no fabricarse, y por consiguiente, no venderse, privan a la empresa de una utilidad equivalente a la contribución marginal total de esas unidades. En el ejemplo los \$ 6.000.- de menor utilidad se explican por las 1.000 unidades de productos no comercializados a una contribución marginal de \$ 6 por unidad. Esta ganancia se recuperará en la medida que se vuelvan a producir las 12.000 unidades originarias, dado que se volvería inexistente el costo de la inactividad.

Ahora bien, ¿cómo hubiese reflejado el costeo integral esta situación?

El estado de resultados para 11.000 unidades, preparado bajo los preceptos de esta metodología hubiese arrojado lo siguiente:

Ventas (11.000 * 18)	=	\$	198.000.-
Costos vbles (11.000 * 12)	=	\$	132.000.-
Costos fijos aplicados (60.000 / 12.000 * 11.000)	=	\$	55.000.-
Costos fijos sub absorbidos (60.000/12.000*1.000)	=	\$	5.000.-
Resultado	=	\$	6.000.-

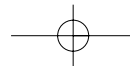
Nótese que mientras en el costeo variable la pérdida por inactividad es de \$ 6.000 - en el costeo integral es de \$ 5.000-, debido a que, a través de esta última metodología, se interpreta que la pérdida o la disminución del beneficio por inactividad afecta sólo a la porción de los costos fijos no absorbidos, mientras que para el costeo variable surge de las contribuciones marginales dejadas de percibir por las unidades no vendidas.

Como se notará, mientras en el costeo integral se muestran ganancias o pérdidas como consecuencias de la sobre o sub absorción de costos fijos solamente al momento de producir, a través del costeo variable, y particularmente si se emplea el criterio de valorar la producción terminada al precio de venta en bloque, el costeo variable puede reflejar el costo de inactividad tanto en el sector producción como en el sector comercialización.

**Aplicaciones del modelo para la toma de decisiones, el planeamiento de resultados, la fijación de precios y la preparación de informes proyectados**

Al trabajar con el concepto de contribución marginal, dado que ésta es constante por unidad para cualquier nivel de producción dentro del corto plazo, se puede pronosticar rápidamente el incremento en las utilidades totales del negocio que resultaría de cualquier incremento pretendido para el volumen de ventas.

Estas propiedades hacen de la presente metodología de costeo la herramienta, a nuestro juicio, más adecuada para el análisis de gestión de las empresas, porque implica un mecanismo orientado al cumplimiento de las funciones modernas de costos y especialmen-



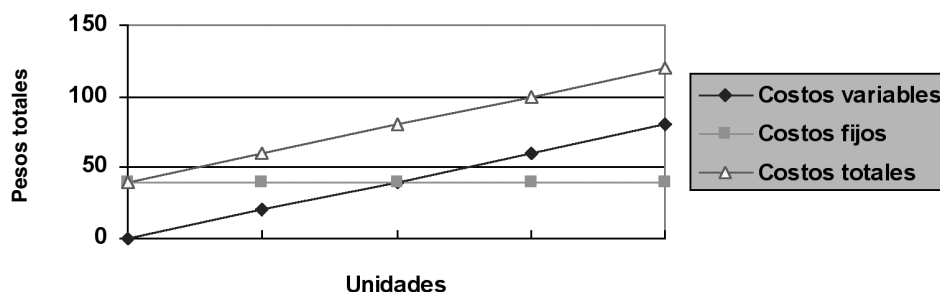
Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari

te útil para el planeamiento de los resultados y para la adopción de todas las decisiones que giran alrededor del mismo.

Como se mencionó anteriormente, la utilización del método del costeo variable para la determinación de la contribución marginal y el resultado del período, se requiere necesariamente de la clasificación de costos en variables y fijos.

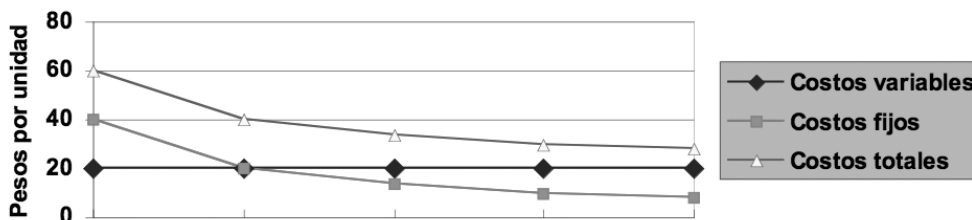
El comportamiento de ambos puede observarse en la siguiente gráfica:

**Comportamiento de los costos totales por tipo de variabilidad**



En el gráfico siguiente se expone el comportamiento de ambos tipos de costos, pero referidos a su incidencia unitaria. En este sentido, vale aclarar que en realidad sostenemos la inexistencia de un “costo fijo unitario” como entidad propia, ya que deberíamos referirnos a una “incidencia unitaria” calculada en un momento dado y para una producción determinada, toda vez que al variar las unidades producidas esas incidencias son cambiantes.

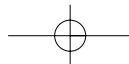
**Comportamiento de los costos unitarios por tipo de variabilidad**



Tal como se observa en la gráfica, el costo variable proporcional por unidad tiende a ser constante cualquiera sea el nivel de actividad.

Por el contrario, respecto de los costos fijos en realidad debemos hablar de una incidencia unitaria de los mismos a distintos niveles de actividad posibles, por cuanto la relación de dichos costos con un volumen dado es propia de un momento puntual en el cual se da esa relación, pero que no puede ser extrapolada a otros niveles de actividad. En síntesis, muestra cuantitativamente el cociente entre los costos fijos y su relación particular y específica con “ese” volumen dado.

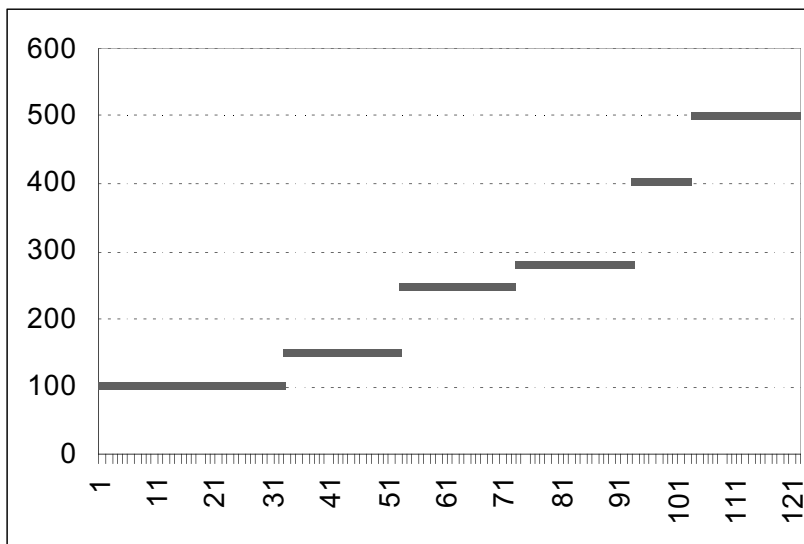
Cabe destacar que en la realidad de las operaciones de la empresa, hay costos que no responden exactamente a estos modelos de comportamientos extremos, es decir que no



son totalmente variables o fijos de acuerdo a la actividad. Por ello es que se mencionan además los costos semifijos y semivARIABLES o mixtos. Los primeros son aquellos que si bien varían en su importe global al incrementarse los niveles de producción, no lo hacen en forma continua sino de a tramos o rangos en función de lotes de producción o de unidades de tiempo inferiores al mes (hora, jornada, etc.). Su gráfica, que se expone a continuación, tiene la característica de ser escalonada por lo que se los denomina también costos escalonados, como por ejemplo los lubricantes, aceites y mantenimiento de las maquinarias, en aquellos casos donde éstos se utilizan cada tantas horas-máquina de producción, pues de lo contrario su devengamiento sería continuo mientras la máquina esté trabajando, aunque el hecho físico del cambio de aceite se haga en forma discontinua.

De acuerdo a la frecuencia con que estas intervenciones de costos se realizan en el corto plazo, estaremos ante la presencia de gráficos escalonados de tramos pequeños (habitualmente se clasifican para el análisis marginal como costos variables) o bien de tramos amplios los que habitualmente se conceptualizan como costos fijos.

**Comportamiento de los costos semifijos**

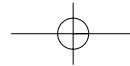


Los costos semivARIABLES, en cambio, corresponden a aquellos conceptos que tienen un componente que permanece constante respecto del nivel de producción y otro que se comporta más o menos proporcionalmente a las variaciones en el volumen. Ejemplo de estos últimos son la energía eléctrica, que posee una capacidad de suministro contratada y un consumo tanto para fuerza motriz como para iluminación; la mano de obra con un sueldo básico fijo más premios a la producción; las remuneraciones de los vendedores en relación de dependencia que perciben un sueldo fijo más comisión sobre las ventas; etc.

Ahora bien: ¿de qué manera se solucionan estos aspectos cuando se trabaja con análisis marginal?

Cuando una empresa dispone de información de períodos inmediatamente anteriores sobre el volumen de producción y el importe de los correspondientes ítems de costos, puede tratar de estudiar, en base a esto, el comportamiento de dichos costos a efectos de separar las componentes variables de las fijas.





Roberto M. Baldini - Marisa A. Casari

Este estudio puede realizarse en base a tres métodos diferentes:

- El método de los Valores Extremos o de Puntos Altos y Bajos donde solamente se tiene en cuenta el comportamiento de los costos para dos situaciones extremas de volúmenes de producción, suponiendo que entre estos dos puntos la relación funcional que liga los costos y el volumen de producción va a ser lineal.

- El de los Mínimos Cuadrados, por el cual y aplicando conceptos estadístico-matemáticos vinculados a la ecuación de la recta, podemos realizar la segregación entre ambos tipos de costos. Es una técnica donde se emplean los datos relevados para un ítem de costos, estableciendo cuantitativamente el grado de correlación entre las dos variables, expresando tal relación con una ecuación promedio en forma de recta:

$$y = a + b x$$

donde:

a = parte fija de la variable independiente o costo fijo (intersección con el eje de las ordenadas)

b = pendiente de la recta (costo por unidad de producción)

y = valores de la variable dependiente (costo total)

x = unidades de producción, horas-máquina, pesos de venta, o cualquier otro elemento que se tome como expresión del nivel de actividad.

- Y por último, el método de la Dispersión Gráfica, donde se parte de datos históricos de producción y costos que son representados en ambos ejes de un gráfico, constituyendo una nube de puntos, los que pueden ser unidos por medio de una línea recta lo más ajustada posible, donde los costos fijos quedarán determinados en el punto donde la recta corta al eje de las ordenadas, y los variables por la pendiente de dicha recta.

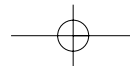
Estos últimos dos métodos son los más utilizados para la separación de los costos en fijos y variables. Particularmente este último método, el de la Dispersión Gráfica, ofrece una más exacta separación de ambos tipos de costos en el caso de los denominados semivariables o mixtos, por cuanto permite diferenciar claramente la parte fija de la variable. Esto sólo es posible si no ajustamos con una recta, sino que efectuamos una observación visual que nos permita determinar el comportamiento exacto de la tendencia. El caso más frecuente es el de una parte fija más una parte variable.

En el caso de no disponer de información histórica deberían utilizarse estudios puntuales para pronosticar cómo se espera que varíen los costos con el volumen, cuestión ésta que deberá ser revisada en forma periódica.

Recibido: 01/09/08. Aceptado: 24/09/07

## NOTAS

- <sup>1</sup> Agradecemos el permiso del Dr. Amaro Jardín de presentar estos conceptos de un libro de su autoría, aún en elaboración.
- <sup>2</sup> Idem.
- <sup>3</sup> Saez Torrecilla, Fernández Fernández y Gutierrez Díaz. *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Madrid, Mc Graw Hill, 1994, vol 2.
- <sup>4</sup> Idem
- <sup>5</sup> Demonte, Norberto. *El costeo variable y la valuación al valor*. Trabajo presentado en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Bs. As., 2002.



## BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. *Principios de contabilidad de gestión*. Madrid, Ediciones gráficas Ortega, 1990.
- Bouchet, Guy. *Cómo controlar la rentabilidad de una empresa*, Barcelona, Francisco Casanovas, 1960.
- Cartier, Enrique; Jarazo Sanjurjo, Antonio y Yardin, Amaro. *La contabilidad de gestión en Argentina*. Capítulo de la obra: Lizcano Alvarez Jesús (Coord.) *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. Madrid, Ediciones AIC-AECA, 1996.
- Corrales, José María y Frías, Pedro José. *Costos para competir*. Buenos Aires, Temas Grupo Editorial SRL, 2005
- Demonte, Norberto. *El costeo variable y la valuación al valor*. Trabajo presentado en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Bs. As., 2002.
- Horngren Charles, Srikant, Datar y Foster, George. *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial*. México, Pearson Prentice-Hall, 2007<sup>a</sup>.
- Jiménez, Carlos María y otros. *Gestión y Costos. Beneficio creciente. Mejora Continua*. Buenos Aires, Macchi, 2001.
- Lopes De Sá, Antonio. *La contabilidad de gestión en Brasil*, Capítulo de la obra: Lizcano Alvarez, Jesús (Coord.). *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. Madrid, AIC-AECA, 1996.
- National Association of Accountants. *Aplicación actual del costeo directo*. México, Ediciones contables y administrativas, 1977.
- Ripoll Feliú, Vicente. *La contabilidad de gestión en España*, Capítulo de la obra: Lizcano Alvarez, Jesús (Coord.). *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*. Madrid, AIC-AECA, 1996.
- Ripoll Feliú, Vicente. "Aspectos estructurales de la contabilidad de Gestión y principales líneas de investigación" en Lizcano Alvarez, Jesús (Coord.) *Elementos de Contabilidad de Gestión*. Madrid, Ediciones AECA, 1994.
- Saez Torrecilla, Ángel; Fernández Fernández, Antonio y Gutierrez Díaz, Gerardo. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. España, Mc Graw Hill, 1994. Vol 2,
- Tanaka, Yoshikawa, y otros. *Gestión moderna de costos*. Madrid, Díaz de Santos, 1997.
- Yardin, Amaro y Demonte, Norberto. *Hacia una teoría heterodoxa del costo*, trabajo presentado en el 27º Congreso Argentino del IAPUCO, Tandil, 2004.
- Yardin, Amaro. "¿Porqué razón es tan resistido por los contadores el criterio del costeo variable?" en *Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos*, Córdoba, 2001.
- Yardin, Amaro. "Una revisión a la teoría general del costo" en *Anales del Congreso de Profesores Universitarios de Costos*, Rosario, 2000.
- Yardin, Amaro y Rodríguez Jáuregui, Hugo. "La información de resultados a la gerencia" en *Revista Administración de Empresas*, Bs. As., 1978, n° 96.

