

XXVII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE  
COSTOS

LA DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LAS VENTAS PARA SU EXPOSICIÓN EN EL  
CUADRO DE RESULTADOS CONTABLES Y SU RELACIÓN CON EL MÉTODO DE  
COSTEO UTILIZADO

AUTORES OSCAR BOTTARO  
RUBEN A. VISCONTI

BUENOS AIRES , 3,4 Y 5 DE NOVIEMBRE DE 2004

La determinación del Costo de las Ventas para su exposición en el Cuadro de Resultados Contables y su relación con el Método de Costeo Utilizado

## RESUMEN

Una nostálgica mirada hacia un tema del ayer :la contabilidad de costos

En estos últimos tiempos pareciera que la preocupación de los especialistas en costos se va orientando hacia los análisis de los costos para la gestión, dejando de lado la atención hacia algunos aspectos básicos relacionados con los costos para inventarios, y subsidiariamente la figura de “costo de lo vendido” más adecuada para su exposición en el cuadro de resultados contable, compatible con las normas técnicas profesionales.

Este trabajo pone énfasis en estos últimos aspectos, basándose en la necesidad de acordar sobre algunas cuestiones que, en nuestra opinión, no han sido satisfactoriamente resueltos y que, por lo tanto, son merecedores de una observación especial.

Además, también subsidiariamente, pero no por ello menos importante y significativo, el trabajo apunta a desarrollar la conveniencia de señalar explícitamente las incidencias de la denominada *capacidad ociosa* en los resultados económicos, dejando abierta la discusión con respecto a la conveniencia de la exposición de las mismas en el cuadro de resultados para información de terceros, o su condición de reservadas para una más útil información a la dirección empresaria.

INDICE

pag

1.- al inicio es donde parece oportuno explicar el porque	4
2.- en prevención de críticas apresuradas, los autores hacen reservas, hay, pues, beneficio de inventario	4
3.- en este lugar se afirman opiniones formadas con el paso de los años, algunos las suelen llamar “premisas”.	4/5/6
4.-parece normal que para resolver un mismo problema se propongan varios caminos .Aquí se analizan tres.	6
5.-una pausa, al llegar a este punto del trabajo parece la tentación de la ley del menor esfuerzo. Los autores se apresuran a rechazarla	7
6.-acá se retoma el camino .Más bien ,se vuelve a los inicios de la historia para reencontrar un viejo conocido :el método de costeo por absorción.	7/8/9
7.-a esta altura del trabajo se considera oportuna una referencia protocolar por mera cortesía, al método de costeo variable.	9/10
8.-ahora le toca el turno a un tercer método :el costeo por absorción con cuota normalizada.	11/12
9.-es en este momento cuando los autores se dedican a exponer las falencias, que ,para los fines perseguidos, presenta el tercer método analizado.	12/13
10.-inevitable final, aunque previsto desde el inicio, los autores arriesgan conclusiones y acompañan cuadros:	14
cuadro 1.-secuencias de la acumulación de costos en una empresa industrial.	15
cuadro 2.-idem en una empresa comercial.	16
cuadro 3.-planilla de asignación de costos a las funciones principales para determinar cuotas de aplicación	17
11.-llegó la hora de ofrecer un nuevo lugar en el Cuadro de Resultados a los elementos que quedan fuera del “costo de lo vendido”	18/19/20/21/22
12.-el final inevitable aunque presentido, por fin , los autores arriesgan un modelo de exposición del Cuadro de Resultados, agradecen y se despiden.	22

1.-Al inicio es dónde parece oportuno explicar los porqué

Partiendo de la afirmación de “que todos los insumos considerados necesarios incurridos en el período deben ser captados como costos de la actividad”, nos proponemos satisfacer los siguientes objetivos:

1. Reafirmar el concepto de “costo de lo vendido” como la diferencia entre el ingreso por venta de un producto o mercadería y la totalidad de los insumos que es necesario incurrir en el mismo (antes o después de la venta).
2. Determinar cual es el método de costos que puede satisfacer esa pretensión al mismo tiempo que permita establecer costos iguales con respecto a todas las unidades de producción propia o adquiridas, así como de los servicios que se presten; todo ello, por supuesto, sujeto a similares condiciones técnicas y procedimientos que los avalen.
3. Recomendar modificaciones a la presentación de los Estados de Resultados que acompañan a los Balances, para que proporcionen una información más útil a efectos de analizar algunos aspectos de la capacidad de gestión empresaria.
4. Que esos Estados de Resultados reflejen explícitamente las pérdidas o beneficios derivados del menor o mayor aprovechamiento de la capacidad normal, así como similares consecuencias derivadas de los niveles de sub o sobre eficiencias.

2.-En prevención de críticas apresuradas los autores hacen reservas, hay, pues, beneficio de inventario.

Todos los acontecimientos, sucesos o fenómenos se desarrollan y analizan sobre la base de lo que, habitualmente, se conoce como reglas generales. Esto no excluye la existencia de excepciones, cuya importancia será mayor o menor según los valores propios de las mismas o bien el porcentaje de incidencia con respecto a aquellas otras generalidades.

Este trabajo ha indagado en el desarrollo de las actividades económicas, que lógicamente generan costos, y llegado a conclusiones que pueden ser aplicadas con respecto a esa generalidad, lo que no excluye la existencia de otros análisis que pueden obligar a corregirlas o ajustarlas en casos particulares.

Para ello, partimos de un axioma: Es una realidad que la empresa alcanza su resultado económico a través del desenvolvimiento de sus funciones esenciales (adquisición, fabricación, comercialización), cuyas actividades van creando valor. Por ende, si a esos valores se los relacionara con sus respectivos costos, pueden llegar a determinarse resultados sectoriales, cuya sumatoria en el período expresaría el resultado total de la explotación.

La profesión contable, mediante la aplicación de sus normas técnicas, en general solo permite la exposición del resultado económico en ocasión de la venta, como si esta función fuere la única capaz de crear valor, es decir, incrementos de riqueza.

Respetando esa imposición, que en nuestra opinión, contraría elementales principios de la ciencia económica, y hasta el mero sentido común, hemos tratado de buscar un método que mejor contemple el objetivo propuesto.

3.-En este lugar se afirman opiniones que se fueron formando con el paso de los años, algunos los pueden llamar “premisas”.

El desarrollo del trabajo se apoya en argumentos que parten de estas definiciones:

1. Todos los insumos considerados necesarios para satisfacer el cumplimiento eficiente de los objetivos de la actividad económica, son costos imputables a esa actividad.
2. Deben ser consideradas pérdidas imputables al período aquellas erogaciones cuyo destino no se corresponde con el nivel de actividad determinado como normal. En otras palabras, aquellas que son efectuados en demasía, y por ende, anormales, con respecto a las necesidades de la misma.
3. Los costos son la consecuencia de la relación funcional generada entre los insumos necesarios y el nivel de actividad considerado normal.
4. Esa relación funcional se da en dos aspectos: El primero es una relación física, cantidades del insumo utilizadas con el objeto de satisfacer el desarrollo de la actividad; el segundo es una relación monetaria que nace como consecuencia de la aplicación de valores monetarios a los insumos físicos.
5. Ambos tipos de funciones pueden ser expresados tanto en valores totales como unitarios, surgiendo de esas relaciones las medidas de costos totales y costos unitarios.
6. Las funciones físicas tienen un comportamiento más estable que las funciones monetarias, ya que estas últimas están afectadas por la variabilidad de los precios, lo que determina que el comportamiento funcional de las primeras sea más predecible que el de las segundas. Por ejemplo, la función física derivada de la relación cantidad de material directo /producción física es siempre de un comportamiento variable, dándonos una gráfica netamente lineal. La función monetaria del mismo insumo puede comportarse en forma diferente dado el caso de la existencia de precios diferentes para distintos volúmenes.
7. Algunos de los insumos tienen una relación directa con el nivel de actividad. Otros, en cambio, una relación indirecta.
8. En general, la relación de los insumos directos es independiente del tiempo, o sea de la duración o lapso con el cual la actividad se ejecute. Los insumos indirectos dependen, también en general, del tiempo usado para ejecutar la actividad. Decimos "en general" porque pueden verificarse insumos que no respondan a la variable tiempo.
9. Convencionalmente, hemos denominado insumos directos a aquellos cuyas cantidades físicas empleadas pueden ser medidas en la unidad de lo producido y/o vendido o del servicio prestado. Consecuentemente, son indirectos aquellos cuyas cantidades empleadas no pueden medirse con respecto a la unidad citada, y que solo pueden registrarse con respecto a la unidad mediante algún sistema de prorrateo sustentado éste sobre una base que indique lo más adecuadamente posible la cantidad que es factible de ser apropiada, con respecto a cada unidad.
10. Pese a que la regla general sostiene que debe impulsarse la captación de la mayor parte de factores como directos –lo que determina un mejor cálculo de los costos- la teoría de costos acepta que en los casos en que esa captación resulte dificultosa o inconveniente por su relación costo/ beneficio, esos insumos pueden ser considerados como indirectos.
11. El problema básico que trata la Contabilidad de Costos es el tratamiento de los factores o insumos indirectos. Desde imputarlos o no imputarlos, hasta las

bases sobre las cuales esas imputaciones o asignaciones deben ser efectuadas, merecieron, merecen y seguramente merecerán en el futuro la adopción de posiciones diversas de los especialistas. Podemos señalar como ejemplo de estas diversas opiniones los distintos métodos que asignan los costos sobre los volúmenes operados en las actividades económicas, y las posiciones del ABC que impulsan una primaria asignación de los factores indirectos sobre las denominadas Actividades, para que, posteriormente, los costos de esas Actividades se trasladen a los objetivos de costeo de las actividades (productos fabricados, comercializados o servicios) según el uso que cada una de ellas les ha brindado a esos objetivos.

12. Por otra parte, y para mayor complejidad, esos factores indirectos dan diferentes respuestas ante los cambios en la variable independiente de la función (los objetivos). Esos cambios pueden ser agrupados en semivariabiles, semifijos y fijos, y estos últimos divididos en dos grupos según que su generación se produzca antes del inicio de la actividad (en el punto 0), o que ocurran después que las mismas hayan comenzado. Y aún hay más, el factor humano (con la denominación específica de mano de obra), según las condiciones de la actividad, está pasando a ser imputado desde como factor directo con un grado de variabilidad dado, a ser un factor indirecto de comportamiento fijo.
13. De todas estas consideraciones surge una conclusión final: para la fijación de los valores de inventario se requiere, primordialmente, la identificación de los insumos según su condición de directos e indirectos, resultando innecesario atender al grado de variabilidad con respecto al volumen. En cambio, para las tareas de proyección de los costos es insoslayable el análisis sobre la base de la variabilidad.

4.-Parece normal que para resolver un mismo problema se propongan varios caminos, aquí se analizan tres.

Nos referimos a los métodos de costeo y sus soluciones al problema de la imputación de los insumos indirectos a la unidad de producto.

Nuestro objetivo apunta a aconsejar la utilización de un método de conformación de costeo más abarcativo, mediante el cual todos los insumos indirectos se apliquen a los productos en forma proporcional a la utilización que éstos hayan hecho de los mismos, y siguiendo la secuencia natural de la formación de los costos en la empresa.

Exponemos a continuación las diferentes soluciones que los distintos métodos de costeo han dado al tema planteado, con respecto al tratamiento de los insumos indirectos, sobre los cuales adelantamos las conclusiones en el sentido de que ninguno de ellos ofrece soluciones coherentes con el concepto de Costo de lo Vendido que permita su comparación con el correspondiente Ingreso por Ventas.

Por otra parte, ninguno de los métodos usuales hace referencia a que la formación y acumulación de los costos debiera seguir la secuencia lógica de las funciones principales (adquisición, fabricación y comercialización). La atención de todos ellos ha estado focalizada casi exclusivamente en los costos indirectos de fabricación.

5.-una pausa, al llegar a este punto del trabajo aparece la tentación de la ley del menor esfuerzo. Los autores se apresuran a rechazarla.

¿Y si a todos los costos indirectos los denominamos “gastos” y los mandamos directamente al cuadro de resultados, dejando inexpresiva la cuenta “Costo de lo Vendido?”. Argumento a favor: En las empresas netamente comerciales ha sido y continúa siendo muy común y generalizada esa práctica. Argumento en contra: La seriedad profesional y el respeto a la inteligencia de los usuarios de los Estados Contables no la debieran permitir.

6.-Acá se retoma el camino, más bien se vuelve a los inicios de la historia para reencontrar un viejo conocido :el método de costeo por absorción.

Los costos por absorción utilizados tradicionalmente por la técnica de costos pueden ser definidos a partir del supuesto de que toda empresa cuenta con áreas básicas, a saber:

- En las empresas de producción:  
Área de adquisición - Área de producción - Área de Comercialización.
- En las empresas de comercialización:  
Área de adquisición - Área de Comercialización.
- En las empresas de servicios:  
Área de adquisición - Área de Comercialización.

Además de estas Áreas básicas, en todas ellas aparecen sub-Áreas, así como también las funciones dependientes secundarias o de apoyo de administración y financiación.

Tomando como ejemplo las empresas de producción, el método de tratamiento de los insumos indirectos puede ser expresado así:

“Cuando el objeto de costeo sea la unidad del producto, todos los insumos imputables al período, asignados al Área de producción se consideran costos del producto, sin corrección alguna ante cambios en los volúmenes realmente producidos”.

Esto significa que, suponiendo que la totalidad de los costos indirectos de producción (más los de las subáreas de servicio) sumaran, por ejemplo, \$ 100.000 y la producción realizada 10.000 unidades, con un costo unitario directo de \$ 8, el costo resultante sería de \$ 18 por unidad.

En cambio, si con los mismos valores de costos, \$ 100.000, la producción hubiera alcanzado solo 5.000 unidades, el costo resultante sería de 28.

Las consecuencias de la aplicación de este método son evidentes: los distintos volúmenes producidos alcanzan totalmente a los costos, y dado que los factores indirectos incluidos en los mismos absorben la totalidad de los insumos fijos, esa mecánica determinaba los siguientes efectos negativos a través de las registraciones contables:

Productos elaborados	\$ 180.000
10.000 unidades x \$ 18	
a Producción en Proceso	\$ 180.000

y en el período siguiente:

Productos elaborados (5.000 unidades x \$ 28)	\$ 140.000
a Producción en Proceso	\$ 140.000

De esta manera, y en lenguaje contable, se “activan insumos no necesarios de costos fijos” obteniéndose un aumento del valor asignado en el activo a los productos elaborados casualmente en momentos en los que la empresa disminuye su producción, y consecuentemente, lo que podemos considerar como una utilidad o una disminución de pérdidas.

Se da entonces la paradoja de que reflejada así esa situación patrimonial con incremento ficticio del activo al final del segundo período ejemplificado, si en el inicio del siguiente tercer período la producción stockeada en los dos primeros se vende y el precio de mercado es inferior al de los costos contabilizados en el segundo, por ejemplo \$ 20 por unidad, la venta del total del stock generaría una pérdida contable, así determinada:

Caja (15.000 unidades a \$ 20)	\$ 300.000
a Ventas	\$ 300.000

Costo de lo vendido (10.000 unidades x \$ 18) ( 5.000 unidades x \$ 28)	\$ 320.000
a Productos elaborados	\$ 320.000

El resultado contable en el tercer período para esta producción y venta sería:

Ventas	300.000
Costo de lo vendido	320.000
Pérdida	20.000

Con el transcurso del tiempo, los costos fijos comenzaron a ser analizados en dos grupos, uno de estructura y otro de operación. Se admite que si bien los primeros no pueden ser corregidos por el empresario por lo menos en el corto plazo, o más precisamente mientras no se tomen disposiciones con respecto al tamaño de la planta, no ocurre lo mismo con los segundos.

En efecto, ante caídas significativas en los volúmenes de producción, existe la posibilidad de razonables reacciones del empresario, que apuntan a una eficiente gestión.



Un ejemplo concreto de esto podemos encontrarlo en las empresas automotrices, que ante anticipadas caídas en sus producciones proceden a suspender a su personal, reduciendo éste y otros costos fijos de operación.

Por todo lo expuesto, opinamos que la aplicación del costeo resultante por absorción, concluye en la paradoja de que, si se produce aunque no se venda, por la aplicación de todos los insumos indirectos a la producción efectivamente realizada, se produce su activación total en los inventarios, lo que puede distorsionar la pérdida o ganancia que muestre el Cuadro de Resultados.

Con respecto a este último, reiteramos la salvedad que nos estamos refiriendo a aquel confeccionado siguiendo las normas técnicas de la profesión contable, que establecen que en general la utilidad se manifiesta solo a través de las ventas, contradiciendo así elementales principios de la ciencia económica. Por ello, nuestro propósito se centraliza, pese a esos reparos, en el análisis de los resultados obtenidos de la relación ventas-costos.

Llegamos así al convencimiento que el método de costeo por absorción, aplicado sin relación con un nivel de actividad considerado normal, debe ser dejado de lado con respecto a la solución buscada.

7.-a esta altura del trabajo se considera oportuna hacer una referencia protocolar, por mera cortesía, al método de costeo variable

En cuanto al costo unitario de producción, el método del costeo variable contradice el primer punto de nuestras Premisas, que afirman que son costos “todos los insumos...”, mientras que el citado método atribuye la calidad de costos inventariables solamente a los insumos de comportamiento variable.

Agreguemos además que, como lo decimos más arriba, con el objeto de fijar valores de inventarios no corresponde la utilización de la clasificación de los insumos por su grado de variabilidad, sino solamente la de observar su condición de directos o indirectos.

No obstante, y concientes de las modificaciones que ha venido incorporando el método del costeo variable, producidos por sus seguidores, haremos un análisis del mismo para tratar de reflejar las posibilidades de acercarlo a nuestra propuesta final.

Como es sabido, el costeo variable comenzó por distinguir entre “costos del producto” y “costos del período”, identificando los primeros con aquellos insumos de comportamiento de cambios proporcionales con los volúmenes producidos y agrupando en los segundos a todos los otros insumos que no manifestaran ese comportamiento.

Recorriendo la bibliografía, observamos que para Frank<sup>(1)</sup> “el Direct Costing es el método que carga a los productos únicamente los costos que varían directamente con el volumen de producción”.

Mientras, según Furlan y Provenzali<sup>(2)</sup> “el Direct Costing, en su concepción más original y esquemática no supone el cargo a los productos de todos los costos directos que les corresponden sino solamente de aquellos directamente variables con el volumen de producción”. Estos últimos autores, adelantando desde ya la necesaria corrección que debe imponerse a esta definición tan rígida, agregan: “veremos que atenuaciones suelen aportarse en materia de aplicación práctica a la rigidez de esta definición”.

A continuación, los mismos autores nos dicen que es necesario introducir una distinción en lo referente a los denominados costos fijos, indicando que los mismos pueden distinguirse en: a) costos fijos propios de un determinado producto; b) costos fijos propios de dos o más productos; c) costos fijos comunes a todos los productos o que no son propios de ningún producto en particular.

Y, en nuestra opinión, con buen criterio analizan que los costos fijos no lo son de modo absoluto. Por ejemplo, cuando la producción baja, con respecto a un producto o varios productos, podrán bajar algunos de los costos fijos propios de los mismos (coincidente con nuestra clasificación de costos fijos operacionales que hemos hecho más arriba), pero sin agregar que otros costos fijos lo son de modo absoluto. Son los que hemos denominado “de estructura” o producidos en el punto 0 del nivel de actividad.

Introducen, además, el criterio que amplía la definición inicial que hemos consignado más arriba, sosteniendo que deben incluirse los costos que pasan a denominar variables no proporcionales, es decir, de variaciones no lineales, a los que ligan a situaciones particulares, en casos de producciones importantes que pueden trabajar a regímenes diferentes, donde uno de ellos es el de rendimiento óptimo.

Es interesante traer a colación el análisis efectuado por Gutemberg<sup>(3)</sup>, que en su obra nos dice que el comportamiento del insumo energía depende del nivel de utilización de los motores eléctricos, de mínima, de óptima o de máxima, lo que ocasiona un consumo diferente solo proporcional en el nivel de uso óptimo.

Finalmente, los sostenedores del costeo variable introducen con la denominación de semivARIABLES aquellos a los cuales nosotros denominamos como semifijos, sosteniendo que mediante la utilización de alguno de los métodos conocidos debe separarse la parte del comportamiento variable de la de comportamiento fijo, incorporando la primera en los costos de los productos.

Para nosotros, los semivARIABLES varían en forma no proporcional pero continua, en tanto los denominados costos semifijos lo hacen por escalones, es decir, en forma discontinua.

Para terminar, y colaborando con nuestras conclusiones de no considerar al costeo variable como un método utilizable en la conformación del costo de lo vendido, sostienen que “se ha dicho repetidamente que deben entrar en el cálculo de rentabilidad de los productos únicamente los costos variables y los costos fijos propios; e igualmente, que el costo directo de un producto comprende solamente los gastos variables, ya que los fijos propios intervienen en la deducción del margen bruto para el cálculo del margen bruto residual. Se desprende de ello, en consecuencia, que la valoración de los productos terminados en almacén y de los en curso de elaboración debe efectuarse a costo directo”<sup>(4)</sup>.

Si bien estas conclusiones difieren de lo sostenido por Ercole<sup>(5)</sup> en su trabajo presentado en el XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), en cuanto nos dice que “más aún si el costeo variable viene mejorado con un Costeo Normalizado y con Costeo Directo (entendiendo como costeo directo a la inclusión de costos variables y fijos directos en los distintos objetos del costo)”, agregando que “el costeo variable ya no es el de antes”, consideramos que aún así, ambas posturas son diferentes a nuestra opinión.

El análisis del comportamiento de los costos a partir de su clasificación en fijos y variables, a los efectos de una buena gestión de empresas que incluye el planeamiento de resultados y base para la toma de decisiones proporciona una

importante herramienta gerencial. Pero esa utilización apunta a un objetivo distinto que el fijar valores de inventario.

Y como los valores de inventario de los bienes que proporciona el costeo variable es solo parte de su costo (lo variable), no permite una razonable determinación del resultado operativo de la empresa (aún aceptando como resultado económico el emergente de la aplicación de las normas contables profesionales), sobre todo cuando el volumen fabricado no coincide con el volumen vendido en el período.

8.-ahora la toca el turno a un tercer método; el costeo por absorción con cuota normalizada(algunos lo llaman costeo integral)

Este tercer método aparecido como una solución ecléctica entre los extremos fijados por los costos por absorción y el costeo variable, nos propone una construcción de los costos mediante la composición de los mismos con estos factores:

- Variables directos
- + Variables indirectos
- + cuota aplicada de los factores fijos (relación costos fijos /capacidad normal)

La capacidad normal puede ser medida en unidades a producir (caso de industrias monoproductoras) o en horas de actividad de la planta fabril. Este último criterio es más aconsejable por ser el factor tiempo el más relacionado con el comportamiento de los costos fijos.

Con esta fórmula se resuelve el problema entre los costos fijos y los diferentes niveles de producción, ya que la cuota normal hace igual la incidencia de los costos fijos en los costos unitarios, cualquiera sea la producción real. Cuando esa producción real sea inferior a la capacidad normal prefijada se producirá una sub absorción de los costos fijos en la producción; si fuera mayor, una sobre absorción de los mismos.

Este criterio coincide con lo sostenido por la teoría de costos, que exige que los costos sean obtenidos teniendo en cuenta el comportamiento normal de los insumos, y paralelamente, un producido normal de la actividad.

Para una determinada situación de producción, y con la fijación de una cuota de aplicación de costos fijos determinada sobre una capacidad normal fijada en un número de horas de actividad , el tratamiento puede evidenciarse así:

Conceptos	Horas	Cuota-hora de costos fijos	Importe
Capacidad normal	50.000		
Costos fijos		2	100.000
Producción real	40.000		
Costos no absorbidos	10.000	2	20.000
Valuación inventario	40.000	2	80.000
Total de costos fijos			100.000

Este método podría ser más aceptable, si se entendiera que forma parte del mismo el tratamiento en el cuadro de resultados de la sobre o sub absorción como modificación del resultado previamente obtenido por la diferencia entre el importe de las ventas y el

costo de lo vendido. En otras palabras, la sobre o subvaluación contabilizada no debiera modificar el monto del Costo de lo vendido.

Entonces la exposición debiera ser:

Ventas	\$
Menos:	
Costo de lo vendido	\$ _____
Resultado operativo	\$
Más o menos:	
Costos sobre o sub aplicados	\$ _____
Resultado contable	\$ _____

No obstante sus virtudes con respecto a los anteriores, tampoco este método considera integralmente los conceptos a incluir en el Costo de lo Vendido que, según nuestro criterio, debiera figurar en el Cuadro de Resultados contable.

9.-es en este momento cuando los autores se dedican a exponer las falencias que para los fines perseguidos presenta el tercer método analizado.

Si bien este método se acerca más a nuestra propuesta con respecto al tratamiento de los costos indirectos de fabricación que los anteriormente analizados, no reconoce tampoco la registración secuencial de la acumulación de costos a través de las funciones de adquisición, fabricación y comercialización, que van formando el costo de cada producto elaborado.

En efecto, y es una verdad de Perogrullo, la disponibilidad en la empresa de la materia prima (o de las mercaderías en el caso de empresas netamente comerciales), ocasiona una serie de costos, además de la factura del proveedor y otros costos identificables como directos de lo comprado.

Esos costos indirectos, originados para lograr tener la disposición de las materias primas o mercaderías en la empresa, debieran ser cargados al valor de inventario de los bienes comprados. Podría aconsejarse la utilización de una cuota, calculada sobre una base razonable, para que los costos de la función Adquisición sean absorbidos por los mismos, y de esta manera incrementar el costo del inventario, para reflejar de una manera más razonable el aporte de valor que va dando a los productos cada una de las funciones de la empresa.

Otra verdad innegable es que se necesita incurrir en una serie de costos de comercialización para posibilitar que los productos sean adquiridos por los clientes. Algunos costos de comercialización se producen con anterioridad a la venta, como el almacenaje y los costos de promoción de ventas. En consecuencia, antes de la venta y como valor agregado, estos costos de comercialización anteriores a la venta debieran figurar en el inventario de productos terminados o de mercaderías. Esto puede realizarse mediante la utilización de otra cuota que sea aplicada a los productos al ingresar al inventario de productos terminados, o al almacén en su caso, lo que permitiría que en el momento de la venta el bien que se comercializa refleje en su valor de inventario la totalidad de los costos en que ha sido necesario incurrir hasta ese entonces..

Los restantes costos de comercialización que aparecen concomitante o posteriormente a la venta (comisiones de venta, ingresos brutos, distribución, cobranza, etc.) debieran

contabilizarse, utilizando para ello otra cuota de aplicación, en el momento de registrar la venta, debitando a la cuenta Costo de lo vendido.

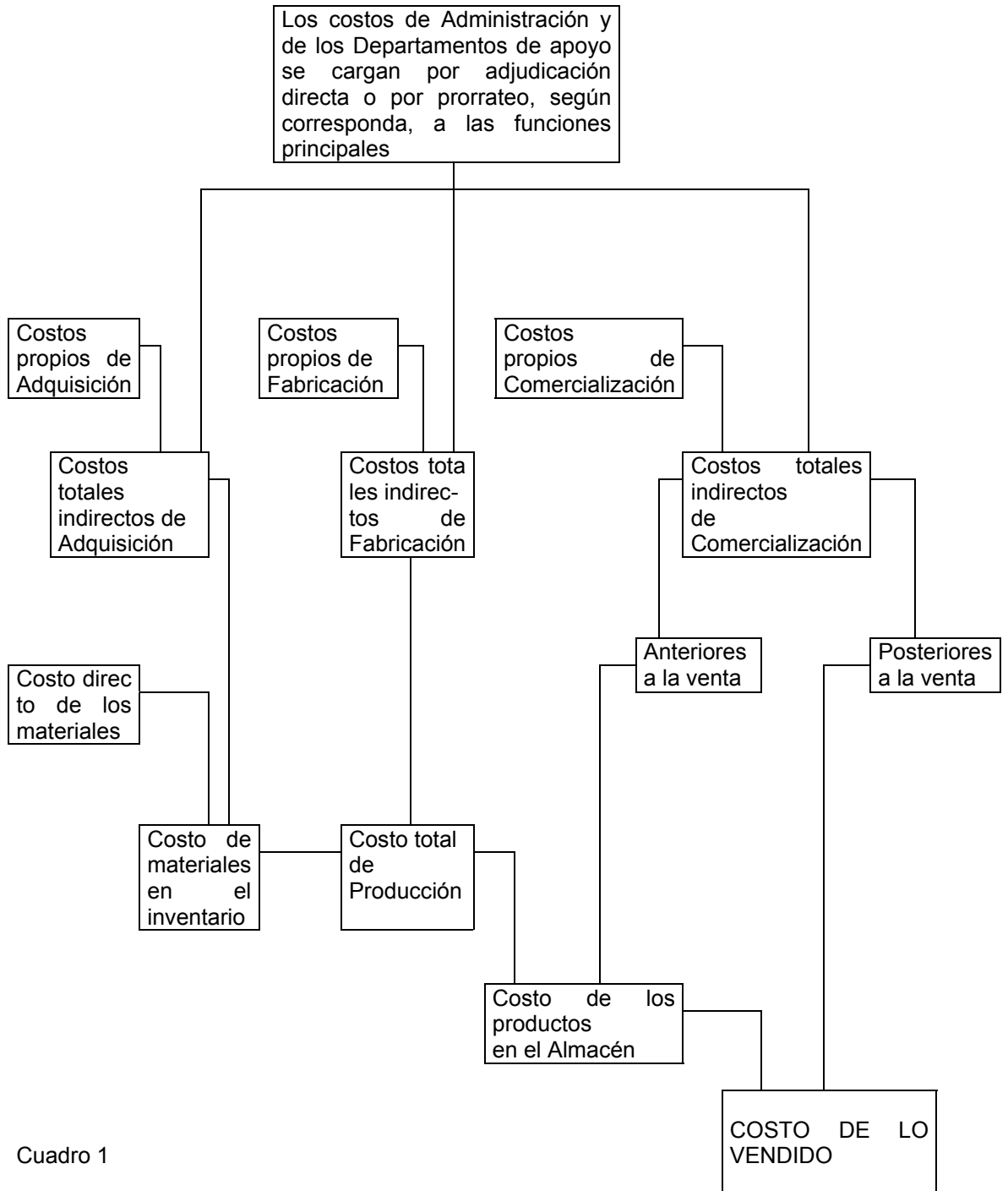
De esta manera, en el momento de la venta pueden compararse los ingresos que origina un producto con sus costos totales, tanto los que ya ha insumido como los que se devengarán posteriormente en los costos de comercialización posteriores a la venta.

10.-inevitable final, aunque previsto desde el inicio, los autores arriesgan sus conclusiones y acompañan cuadros.

Como conclusión con respecto a la determinación del Costo de lo Vendido que debiera figurar en el Cuadro de Resultados contable, en nuestra opinión:

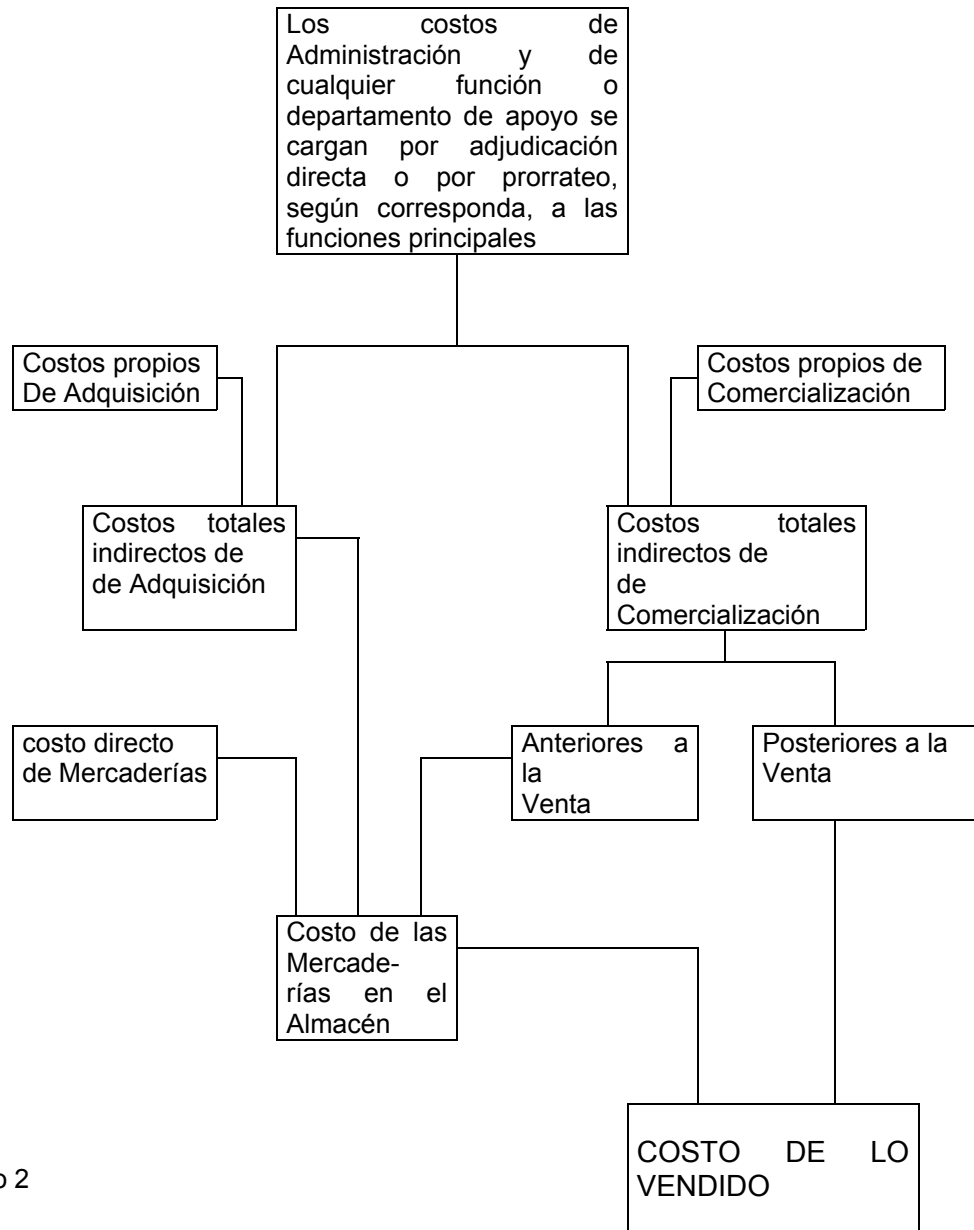
1. En empresas industriales debe efectuarse la registración secuencial de la acumulación de costos a través de las funciones de adquisición, fabricación y comercialización, que van formando el costo de cada producto elaborado. (ver cuadro 1).
2. En empresas comerciales debe efectuarse la registración secuencial de la acumulación de costos a través de las funciones de adquisición y comercialización, que van formando el costo de las mercaderías. (ver cuadro 2).
3. Deben utilizarse cuotas de aplicación para ser cargadas a los materiales, a los productos elaborados o al costo de lo vendido, según corresponda.
4. Debe ser calculada la cuota de inactividad de fábrica, relacionando los costos indirectos, fijos exclusivamente, con las horas determinadas como nivel de actividad normal. Las horas de inactividad, multiplicadas por la cuota de costos indirectos fijos, no deben ser cargadas al costo de los productos.
5. Para la asignación directa o por prorratio, según el caso, de los costos de las funciones de apoyo o departamentos de servicio entre las funciones principales deben utilizarse las bases que tengan mayor relación con la causa del devengamiento de dichos costos. (ver cuadro 3).
6. La capacidad de actividad de las funciones adquisición y comercialización deben tener una complementariedad técnica razonable con la función producción, que es la que se toma como parámetro para fijar la capacidad normal de la empresa.
7. Las cuotas de aplicación (elaboradas con valores presupuestados) deben ser controladas durante el ejercicio a efectos de ser modificadas (si se aceptan los valores reales ocurridos) o mantenidas, afectando en este caso la sobre o sub absorción de costos como modificación del resultado neto, pero sin influir sobre el costo de las ventas.

SECUENCIAS DE LA ACUMULACIÓN DE COSTOS PARA UNA EMPRESA INDUSTRIAL



Cuadro 1

SECUENCIAS PARA LA ACUMULACIÓN DE COSTOS EN UNA EMPRESA COMERCIAL



Cuadro 2

PLANILLA DE ASIGNACIÓN DE COSTOS A LAS FUNCIONES PRINCIPALES PARA DETERMINAR CUOTAS DE APLICACIÓN

CONCEPTOS DE COSTOS	PRESUPUESTO DEL PERIODO			ADQUISICIÓN		PRODUCCIÓN		COMERCIALIZACIÓN			
	Importe	base	unidades	base	\$	base	\$	Anteriores a venta		Posteriores a venta	
								base	\$	base	\$
De Administración											
(detalle de cada uno de ellos)											
.....											
De Adquisición											
(detalle de cada uno de ellos)											
De Producción o fábrica											
(detalle de cada uno de ellos)											
De función de apoyo Comedor											
(detalle de cada uno de ellos)											
De función de apoyo Almacén											
(Detalle de cada uno de ellos)											
De función de apoyo Servicio Médico											
(Detalle de cada uno de ellos)											
De función de apoyo taller mecánico											
(Detalle de cada uno de ellos)											
Se continúan detallando todos los costos de las otras funciones de apoyo, o centros de costo, de manera que aparezcan en la planilla la totalidad de las cuentas que expresan costos de la empresa											
<b>TOTALES DE COSTOS</b>	<b>\$ (1)</b>				<b>\$ (2)</b>		<b>\$ (3)</b>		<b>\$ (4)</b>		<b>\$ (5)</b>

Notas: Cada uno de los conceptos de costo se apropian directamente a las funciones principales, o se prorratan sobre las bases conocidas: horas, m2., m3., valor de inversiones, número de empleados, etc.

(1) El importe total de esta columna es el total de costos de la empresa en el período, y es igual a la sumatoria de las columnas (2) + (3) + (4) + (5).

(2) El importe total de esta columna dividido por las compras de materias primas presupuestadas da la cuota a aplicar de costos de adquisición a lo comprado.

(3) El importe total de esta columna dividido por las horas previstas de trabajo da la cuota a aplicar a los productos elaborados como indirectos de producción.

(4) El importe total de esta columna dividido por el monto de venta esperado de lo producido da la cuota a aplicar a los productos elaborados como de comercialización anteriores.

(5) El importe total de esta columna dividido por el monto de ventas previsto da la cuota a aplicar a los productos vendidos como de comercialización posteriores

Cuadro 3



11.-llega la hora de ofrecerles un nuevo lugar en el Cuadro de Resultados a los elementos que quedan fuera del “costo de lo vendido”.

Nos parece conveniente presentar alguna propuesta concreta para la determinación y tratamiento contable de los costos indirectos. Empecemos por la función Fabricación

#### Determinación de las cuotas

La cuota hora de costos indirectos debe ser calculada para la capacidad normal determinada, medida en horas, y clasificando los costos en fijos y variables con respecto a las horas de actividad. De esta manera se determina el costo indirecto de una hora cuando la fábrica está en actividad, y el costo indirecto de una hora cuando hay inactividad.

Ejemplo:

Una fábrica fija su capacidad normal para el período mensual en 200 horas, determinando así su presupuesto de costos indirectos de sus productos:

Costos fijos	\$ 30.000
Costos variables (\$ 20 por hora)	\$ 4.000
Total de costos indirectos fabriles	\$ 34.000

Cuota-hora de costos indirectos:  $\$ \frac{34.000}{200 \text{ hs.}} = \$ 170$

Cuota-hora de inactividad:  $\$ \frac{30.000}{200 \text{ hs.}} = \$ 150$

La fábrica elabora 2 productos. El tiempo normal de fabricación de ambos es el siguiente: Producto “A” 2 horas; Producto “B” 1 ½ horas.

Durante el período se fabricaron 41 unidades de “A” y 55 unidades de “B”

Los costos indirectos reales en el período, debitados en la cuenta “Costos indirectos de Fabricación” fueron de \$ 33.900.

En el período las horas de actividad reales fueron 180, es decir, hubo 20 horas de inactividad.

#### Determinación del costo indirecto que debe cargarse a los productos

Como el costo de los productos que conformará el “Costo de lo vendido” no debe ser afectado por inactividades ni ineficiencias, el costo indirecto que debe absorber en el período es:

Producto “A”: (41 unidades x 2 hs. x \$ 170)	\$ 13.940
Producto “B” (55 unidades x 1 ½ hs. x \$ 170)	\$ 14.025
Costo indirecto absorbido por los productos	\$ 27.965

La registración contable es:

Productos Terminados	\$
(Costos directos + indirectos aplicados)	
a Materias primas y otros directos	\$
a Costos indirectos de fabricación aplicados	\$ 27.965
(“A” : 41 x 2 x 170 = 13.940	

$$\text{"B": } 55 \times 1 \frac{1}{2} \times 170 = 14.025)$$

Determinación del costo indirecto ocurrido durante la inactividad

Durante las 20 horas no trabajadas no se soportan los costos variables (por definición proporcionales a las horas de funcionamiento).

Pero el costo fijo que soporta la empresa en las horas de inactividad, no corresponde que incremente el costo del producto que formará luego el "Costo de lo vendido"..

La registración contable es:

Pérdidas por inactividad de fábrica (20 hs. x \$ 150)	\$ 3.000
a Costos indirectos de fabricación aplicados (20 hs. x \$ 150)	<u>\$ 3.000</u>

Determinación del costo indirecto imputable a ineficiencias en el proceso fabril

La diferencia entre el tiempo fijado para la elaboración de un producto y el realmente insumido en su obtención, es una variación originada en la eficiencia del proceso.

Cálculo de la variación de eficiencia:

Producto	Unidades	Horas			
		Estimadas		Reales	Diferencia
		Unitario	Total		
"A"	41	2	82		
"B"	55	1 ½	82,5		
			164,50	180	15,50

La registración contable es:

Ineficiencias en el proceso fabril (15,50 hs. x 170 )	\$ 2.635
a Costos indirectos de fabricación aplicados (15,50 hs. x 170)	<u>\$ 2.635</u>

Determinación de la variación por ineficiencia en el manejo de los insumos del proceso fabril

El presupuesto de costos indirectos fue de \$ 34.000, calculados para 200 horas de actividad.

Para determinar la eficiencia de lo ocurrido en las 180 horas trabajadas, debe ajustarse a esa referencia el presupuesto original.

Costos	Presupuestos			
	Para 200 horas		Para 180 horas	
Fijos		30.000		30.000
Variables	(200 x \$20)	4.000	(180 x \$ 20)	3.600
		34.000		33.600

La diferencia entre \$ 33.600 del presupuesto calculado para 180 horas y los \$ 33.900 realmente insumidos es considerada una variación por la ineficiencia (en este caso) del manejo de los insumos.

Como no debe incidir la misma en el “Costo de lo vendido”, sino disminuyendo el resultado del período, la registración contable es:

Ineficiencia en el manejo de los recursos (33.900 – 33.600)	\$ 300
a Costos indirectos de fabricación aplicados (33.900 – 33.600)	\$ 300

Igualación de los costos indirectos reales de fabricación con el total aplicado

Con el tratamiento contable aconsejado para la segregación de los conceptos que no deben ser incorporados –vía costo del producto- a la correcta expresión del Costo de lo Vendido, no queda reflejado en las cuentas la sobre o subaplicación de costos indirectos de fabricación. En efecto, procediendo con el criterio expuesto, la situación de las cuentas representativas de los costos indirectos de fabricación es la siguiente:

La cuenta “Costos indirectos de fabricación” (que refleja los insumos realmente soportados en el período) presenta un saldo deudor de \$ 33.900.

La cuenta “Costos indirectos de fabricación aplicados” presenta un saldo acreedor por igual cifra monetaria, producto de las siguientes acreditaciones.

Los costos indirectos fabriles fueron aplicados a	
Costo de los productos fabricados	\$ 27.965
Pérdidas por inactividad de fábrica	\$ 3.000
Ineficiencias en el proceso fabril	\$ 2.635
Ineficiencias en el manejo de los recursos fabriles	\$ 300
Saldo acreedor de la cuenta “Costos indirectos de fabricación aplicados al final del período	\$ 33.900

Solo corresponde luego, saldar ambas cuentas entre sí.

Propuestas para la determinación y tratamiento contable de los costos indirectos de las funciones Adquisición y Comercialización

En las empresas fabriles, la función Adquisición y la función Comercialización deben estar estructuralmente subordinadas a la capacidad decidida como normal para la función Fabricación. Evidentemente, las materias primas a adquirir dependen del volumen de producción, y toda la comercialización estará al servicio de los bienes producidos.

Durante la exposición de este trabajo hemos aconsejado que los costos indirectos de la función Adquisición incrementen el valor de inventario de las materias primas adquiridas, mediante la utilización de una cuota de aplicación.

También entendemos como correcto que los conceptos de costos de la función Comercialización anteriores a la venta se carguen al valor de los Productos Elaborados al ingresar éstos al Almacén, mediante otra cuota de aplicación. Y del mismo modo, los costos Comercializaciones posteriores a la venta incrementen el valor de la cuenta "Costo de lo vendido" al registrarse la venta, por la aplicación de otra cuota.

Contablemente, las tres cuotas mencionadas anteriormente deben ser objeto de modificaciones o actualizaciones mensuales, resultantes de comparar guarismos presupuestados con los importes reales o efectivos correspondientes, a fin de evitar sobre o subaplicaciones de importancia a fin del ejercicio.

Procediendo de esta manera, los saldos deudores de las cuentas que reflejen los importes de los insumos reales no tendrán a fin del ejercicio anual diferencias numéricas significativas con los saldos acreedores de las cuentas que exponen las aplicaciones de los mismos conceptos. La sobre o subaplicación contable no tendrá entonces relevancia como para modificar la cifra de la cuenta "Costo de lo vendido".

En cambio, corresponde a la gestión de la empresa el análisis minucioso de las causas que originan o aconsejan introducir variaciones en las cuotas referidas, para tomar las decisiones que al respecto se consideren más atinadas.

12.-opus final, inevitable, los autores arriesgan un modelo de exposición del Cuadro de Resultados. Agradecen y se despiden.

Como conclusión de estos comentarios, y a efectos de que el concepto de costo que debe relacionarse con el ingreso por ventas esté más correctamente contemplado en la cuenta "Costo de lo Vendido" nos permitimos aconsejar la siguiente exposición del cuadro de Resultados:

	Ventas		\$.....
menos:	Costo de lo vendido		\$.....
	Utilidad de las ventas		\$.....
menos	Pérdidas por inactividad de fábrica	\$	
	Ineficiencias en el proceso fabril	\$	
	Ineficiencias en el manejo de los recursos fabriles	\$	
	Costos de Adquisición subaplicados	\$	
	Costos de Comercialización subaplicados	\$	
			\$.....
	Resultado del ejercicio		\$.....

## BIBLIOGRAFÍA

- 1.-Furlan y Provenzali,"Contabilidad de costos e informaciones extracontables". Deusto 1968.
- 2.-Ercole R, "Notas sobre valuación y costeo",XXVI Congreso Iapuco,2003
- 3.-Gutemberg J," Economía de Empresas", Uteha, 1967
- 4.-Bottaro O."El Criterio económico de ganancia en la contabilidad"Macchi, 1982
- 5.-Visconti R."Teoría y práctica de costos , UNR, 2000