

TÍTULO:

Análisis De Los Principales Métodos De Costeo. Su Aplicación Contable - Cp Sebastian Luis Lavena - Universidad Nacional De Rosario.

AUTOR:

CP SEBASTIAN LUIS LAVENA

“ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES MÉTODOS DE COSTEO. SU APLICACIÓN CONTABLE”

I. INTRODUCCION

Se trata de un trabajo originalmente dirigido a los alumnos cursantes de la materia “Práctica Profesional de Aplicación Administrativa Contable”, de la carrera Contador Público, perteneciente a la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario. Su objetivo primordial fue brindar a los estudiantes una guía que les permitiera afrontar las tareas académicas vinculadas a los temas de costos que trata la asignatura, para lo cual se torna esencial la tarea de recuperación y análisis de ciertos conocimientos adquiridos en materias anteriores.

A través de un repaso a la bibliografía existente sobre el tema, se describe en qué consisten cada uno de los **métodos de costeo** más conocidos, con breves referencias a su evolución histórica, con el fin de contextualizar y entender el cómo de su proceso de surgimiento, pero fundamentalmente su contenido. Asimismo, se aborda la clasificación de los mismos de acuerdo al momento en el cual se determinan los costos

Posteriormente se analiza el concepto de costo definido de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes en el país, razonándose la procedencia de utilización de cada uno de los métodos de costeo estudiados de acuerdo a la oportunidad, necesidad y usuarios de la información, tanto en el marco de la normativa contable vigente como fuera del mismo.

Por supuesto, se arriba a algunas conclusiones para su discusión en el ámbito del Simposio.

II. ACLARACION PREVIA: Diferencia entre Costo y Gasto

En términos contables podemos decir que la principal diferencia entre un **costo** y un **gasto** radica en que el primero se incorpora al valor del producto constituyendo un activo, en cambio el segundo afecta directamente el resultado del período a través del estado de resultados.

No obstante ello, es importante tener en claro que algunos autores (fundamentalmente aquellos especialistas en contabilidad de costos) no efectúan dicha clasificación, considerando el término costo como sinónimo de cualquier erogación, pérdida, egreso, etc. Por ejemplo, hay quienes prefieren llamar “Costos de Fabricación” a los costos y “Costos Operativos” a los gastos.

III. FORMAS PARA DETERMINAR LOS COSTOS: Los “métodos de costeo”.

Para determinar el costo de un producto o servicio, además de conocer sus componentes, debemos saber cómo se efectúa su cálculo. Para ello nos valemos de los llamados **“sistemas o métodos de costeo”**, que podrían definirse como el conjunto de procedimientos específicos utilizados para la determinación de un costo. Es importante tener en claro que cada método conduce a un costo unitario distinto para la misma unidad de producto. Por ello, es necesario conocer de qué se trata cada uno de dichos métodos, para saber cuál puede ser el que mejor se adapte a cada caso particular.

Más adelante veremos que de acuerdo a la finalidad y destinatarios de la información pueden variar los métodos de costeo a emplear.

Entre los principales sistemas de costeo, podemos citar a los siguientes:

a) Costeo Completo por Absorción:

Utilizado desde principios del siglo XX, el sistema de costos por absorción podría considerarse como aquel que surge inicialmente.

Según la real Academia Española “absorber” significa consumir enteramente (vgr. absorber el capital). Es justamente esta definición la característica principal del sistema de costeo por absorción, ya que el mismo no contempla un proceso selectivo de elementos de costos al costear la producción. Es decir, todos los costos que se han generado en el proceso de fabricación durante el período se cargan al producto sin considerar si se trata de costos normales o de costos no normales. Entre estos últimos se pueden mencionar: desperdicios voluminosos de materia prima y materiales, improductividad oculta de mano de obra, pérdidas significativas de productos terminados, diferentes niveles de capacidad ociosa, etc.

Otra cuestión que afecta el costo unitario determinado bajo este método es el tratamiento de los llamados “gastos generales de fabricación”, ya que los mismos se asignan a diferentes volúmenes mensuales de artículos obtenidos, sin distinguir su grado de variabilidad en función del volumen de producción del período en cuestión.

Por lo expuesto, el costo unitario de producción puede resultar muy diferente de un período a otro aunque no hayan variado los precios de los factores que lo integran. Ello hace que no sean comparables los costos unitarios de distintos períodos.

b) Costeo Variable:

Con la finalidad de superar los inconvenientes de los costos por absorción, surge el método denominado con el nombre de “Costeo Variable”, el cual, dependiendo del objeto de la empresa en cuestión, se desarrolla bajo la siguiente premisa:

- empresas de fabricación y/o de servicios: sólo los conceptos variables del área de producción, de administración y de comercialización constituyen los costos de la producción o prestación.

- empresas comerciales: sólo los conceptos variables del área de compras, de administración y de comercialización constituyen los costos de venta.

Los demás egresos deben considerarse como Gastos del período que deben ser cubiertos por la Contribución Marginal Total (que también debería cubrir o contemplar al resultado o utilidad del período).

c) Costeo Completo Normalizado o Integral:

Con una composición intermedia entre las dos metodologías anteriores situadas en extremos enfrentados, aparecen los costos completos normalizados.

El costo normalizado de producción es el que refleja condiciones operativas normales del sector productivo, aceptando la incidencia de los insumos fijos, pero relacionándolos con una producción normal. Para poder calcularlo es necesario preestablecer el modelo operativo normal de la empresa, de tal manera que sólo los costos que se generan dentro de ese contexto sean absorbidos por la producción resultante. Los costos que exceden los límites fijados como normales se registran en cuentas de resultado y se consignan en el Estado de Resultados del mes en que se han devengado, todo ello a través de la utilización de cuentas de sobre o sub-absorción, según corresponda.

Al utilizar este método de costeo, nos encontramos con que dividiendo el costo del período sobre una capacidad normal, el costo unitario permanece constante.

Para definir el modelo operativo normal se consideran las condiciones estructurales en general y del sector productivo en particular, tales como: número y calidad de maquinarias, plantel de personal y calidad de mano de obra, organización y administración de materiales, pérdidas habituales de materias primas y productos terminados, etc.

IV. MOMENTOS PARA SU DETERMINACION: Costos históricos y costos predeterminados.

De acuerdo al momento en que se determinan y por el instante en que se realice el cómputo de sus rubros componentes, los métodos de costeo se clasifican en:

a) Costos históricos o reales: son aquellos que se reconocen y se registran una vez que ocurren, con lo cual se tiene información acerca de los mismos al momento de finalización del período de costos o del proceso de producción bajo análisis. Es decir, primero se concretan los consumos y luego se determinan los costos en virtud de los insumos reales.

b) Costos predeterminados: aquí el orden se invierte, es decir, son costos que se determinan a priori, antes de la realización de las actividades. Dependiendo de las bases de cálculo utilizadas y los objetivos que se pretenden alcanzar encontramos:

- Costos Estimados o Presupuestos: son aquellos que surgen de una técnica que se basa en la experiencia habida, no tienen base científica. El costo estimado indica lo que puede costar el producto, motivo por el cual al final del período se ajusta a costos reales. Su objetivo es la fijación de los precios de venta.

- Costos Estándar: determinados sobre base empírica, responden a mediciones de las eficiencias de los insumos derivadas de observaciones reiteradas y técnicamente efectuadas con el objeto de lograr costos predeterminados que deberán ser cumplidos en el futuro (costos que deberán ser y no que simplemente podrán ser como los estimados). Su función es la medición de la eficiencia operativa.

V. EL MARCO CONTABLE: Definición de costo de acuerdo a las normas profesionales vigentes. La exposición en el Estado de Resultados.

Según la RT 17 (FACPCE) el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.

En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción (...).

Vemos entonces que -al hablar la norma de “costeo completo”- puede optarse por medir los costos y exponer la información contable según el método de “**costeo por absorción**” o por “**costeo normalizado ó integral**”. Ahora bien, ¿cuál de estos dos métodos se adecua más a aquello que podemos considerar el criterio más acertado?. Para arribar a una conclusión, puede servirnos analizar la estructura de un estado de resultados preparado de acuerdo al modelo previsto por la RT 9 de la FACPCE, aplicable a una empresa comercial, industrial y/o de servicios:

a) Estado de Resultados según Costeo por Absorción:

Ventas

- CMV (precio de adquisición + gastos necesarios, en caso de productos comerciales; costo unitario de producción, teniendo en cuenta los gastos reales efectuados en el período, para productos fabricados).

Resultado Bruto

- Gastos de Comercialización variables y fijos (gastos reales del período)
- Gastos de Administración variables y fijos (gastos reales del período)

Resultado Ordinario

+/- Resultados Financieros y por Tenencia
+/- Otros Ingresos y Egresos

Resultado Neto antes de Impuesto

- Impuesto a las Ganancias

Resultado Neto.

b) Estado de Resultados según Costeo Integral:

Ventas

- CMV (precio de adquisición + gastos necesarios, en caso de productos comerciales; costo unitario de producción, teniendo en cuenta los gastos normales presupuestados, para productos fabricados)

Resultado Bruto

- Gastos de Comercialización (variables y fijos) (gastos normales presupuestados)
- Gastos de Administración (variables y fijos) (gastos normales presupuestados)

Resultado Ordinario

- + Sobreabsorción de Gastos Indirectos (en general) o de Carga Fabril (si se tratara de fábrica): Este componente surge de comparar las ventas o producción real del período con la normal presupuestada. En caso de ser mayor la primera existirá una sobreabsorción, que multiplicada por los costos prorrateados dan lugar a esta ganancia extraordinaria.
- Subabsorción de Gastos Indirectos (en general) o de Carga Fabril (si se tratase de fábrica): Es lo opuesto al anterior, cuando la capacidad normal de ventas o producción es mayor a la real. Ello dará lugar a una pérdida extraordinaria.
 - +/- Resultados Financieros y por Tenencia
 - +/- Otros Ingresos y Egresos

Resultado Neto Antes de Impuesto

- Impuesto a las Ganancias

Resultado Neto

Como vemos, y tal como se desprende del estado de resultados expuesto según "costeo integral", la aplicación de este sistema conlleva la utilización de cuentas de sobre o subabsorción, básicamente para evitar caer en un híbrido entre ambos métodos. Es decir, las alternativas serían:

- utilizar criterios reales para todo el estado de resultados o
- normalización, generando los correspondientes resultados extraordinarios

VI. DOS VERSIONES DE LA CONTABILIDAD: TRADICIONAL Y DE GESTIÓN

La Contabilidad Tradicional registra hechos económicos ocurridos y está fundamentalmente enfocada a satisfacer necesidades de información de terceros, a diferencia de la llamada Contabilidad de Gestión, la cual se orienta a suministrar información útil la toma de decisiones a los empresarios (usuarios internos). Podríamos decir que no se trata de dos contabilidades diferentes, sino más bien de dos de sus versiones, que utilizando la misma base de datos de los sistemas de información contables, difieren en la utilización, registración y exposición de los mismos en función de los objetivos de información planteados.

Como ya se dijo, las diferencias radican principalmente en los destinatarios de la información, lo cual supone también contrastes en cuanto a:

- Frecuencia de su emisión: Contabilidad Tradicional: generalmente anual, pudiendo haber casos de confección trimestral, Contabilidad de Gestión: habitualmente mensual;

- b) Normativa aplicable: la Contabilidad Tradicional aplica normas contables profesionales obligatorias, mientras que la Contabilidad de Gestión no se rige por normas profesionales.
- c) Principios: la Contabilidad Tradicional se rige por los principios de contabilidad generalmente aceptados y la Contabilidad de Gestión se basa fundamentalmente por el principio de la realidad económica;
- d) Contenidos: la Contabilidad para la gestión incrementa la cantidad de información disponible en la tradicional, “incluyendo hechos no siempre considerados por las normas contables y ampliando la información proveniente de los informes contables de presentación externa”⁹¹

“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.

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”.⁹²

VII. CONCLUSIONES

Es de suma importancia reconocer cuál es la finalidad de la información, sus destinatarios y la normativa vigente para definir el método de costeo a utilizar de acuerdo al caso.

Cuando hablamos de la registración contable, si bien de acuerdo la RT 17 puede optarse por medir los costos y exponer la información según el método de “**costeo por absorción**” o por “**costeo normalizado ó integral**”, no podemos pasar por alto que utilizar el método de costeo por absorción implica absorber todos los gastos de estructura fabriles con la producción realizada en un periodo, lo que lleva a un empleo deficiente del sistema de costos. Como ya se explicó, los costos de ociosidad no pueden formar parte del costo, sino que deberían cancelarse por cuentas de resultados sin afectar el valor de los inventarios. Derivado de ello, podemos concluir que el *sistema de costeo integral* es el que más se acerca hacia un criterio de contabilización adecuado.

Asimismo, estamos en condiciones de afirmar que la contabilización de los stocks de acuerdo al método de costos variables no es aceptada por las normas contables profesionales, pudiendo quedar reservada su utilización para otros fines, por ejemplo como instrumento de análisis para la gestión interna de la empresa. Una típica aplicación de este

⁹¹ TELIAS, A., SMURRA, R., PAHLEN ACUÑA, R. y FANO, D.: “Contabilidad para gerenciar”, Temas UADE, 2da. Edición

⁹² CASARI, Marisa A, BALDINI, Roberto M., Trabajo: “Relaciones entre Costos y Actividad”, Cátedra Información para la Gestión, U.N.R.

sistema de costos es la utilizada para la determinación del punto de equilibrio de la empresa. Es aquí donde se emplea la ya señalada Contabilidad de Gestión.

Por ello, haciendo hincapié en el lema de este 37° Simposio Nacional, es recomendable que desde las materias de Práctica Profesional de Aplicación Contable, pueda trabajarse junto a los alumnos al menos algunas cuestiones sobre esta nueva versión de la contabilidad, la cual se torna de indispensable asistencia a los usuarios internos de las organizaciones en el proceso de toma de decisiones.

BIBLIOGRAFIA Y APUNTES

- FOWLER NEWTON, Enrique “Contabilidad Básica”, Ediciones Macchi.
- VAZQUEZ, Juan Carlos, “Costos”, Editorial Aguilar.
- VISCONTI, Rubén – MUÑOZ, Ricardo “Todo Costos”, Editorial UNR Editora.
- CASARI, Marisa A, BALDINI, Roberto M., Trabajo: “Relaciones entre Costos y Actividad”, Cátedra Información para la Gestión, U.N.R.
- TELIAS, A., SMURRA, R., PAHLEN ACUÑA, R. y FANO, D.: “Contabilidad para gerenciar”, Temas UADE, 2da. Edición
- RAIMONDO, JORGE, Apuntes de bibliografía y aporte personal al tema