

SEÇÃO INTERNACIONAL

UNA REVISIÓN A LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO

Amaro Yardin

Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas de la
Universidad Nacional del Litoral - Argentina
E-mail: yardin@fce.unl.edu.ar

RESUMEN

El trabajo tiene como objetivo definir qué debe entenderse por una Teoría General del Costo y, en consecuencia, cuál debe ser su contenido.

Se comienza por emitir algunas consideraciones sobre el concepto de "Teoría" y, complementariamente, el de "Teoría General del Costo".

Se exponen consideraciones sobre la naturaleza y los objetivos de las distintas manifestaciones de la técnica contable, concretadas en la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad de Gestión.

La parte medular del trabajo alude al modelo del costeo completo y sus características, examinando si éstas permiten que este criterio pueda ser incluido en una Teoría General del Costo.

Se sostiene que el modelo del costeo completo es válido exclusivamente como apoyo a la Contabilidad de Costos, en su carácter de apéndice de la Contabilidad Patrimonial.

El aporte concluye con una propuesta de revisión del estado actual de la Teoría General del Costo, sosteniendo que el modelo del costeo completo debe estar fuera del ámbito de la misma, por ser incompatible con sus objetivos.

Palabras Chaves: Teoría del Costo, Modelo del Costeo, Costeo Variable

ABSTRACT

This paper aims to define what should be understood as a General Cost Theory and, consequently, what its contents should be.

First, some considerations are made on the concept of "Theory" and, complementarily, the concept of "General Cost Theory".

Next, the nature and objectives of the different manifestations of accounting are considered, which are concretized in Financial and Management Accounting.

The central part of the article deals with the full cost method and its characteristics, examining if these allow for the inclusion of this criterion in a General Cost Theory.

It is asserted that the full cost model is only valid when functioning in support to Cost Accounting, as an appendix of Financial Accounting.

Finally, a review of the current state of General Cost Theory is proposed, asserting that the full cost method should not be included in its field, since it is not compatible with the objectives of a General Cost Theory.

Key Words: Cost Theory, Cost Model,

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace un cierto tiempo, quienes estamos vinculados con la temática de los costos estamos tratando, no sin esfuerzo, de construir lo que hemos dado en denominar una Teoría General del Costo, con la ambiciosa pretensión de reunir en un cuerpo doctrinario los conceptos fundamentales de la disciplina.

Si bien es mucho lo que se ha avanzado en el cumplimiento de este propósito, debemos reconocer, sin embargo, que no parece estar bien definidos los objetivos que se busca cubrir con este esfuerzo.

Este trabajo apunta a presentar una propuesta de definición de los objetivos de una Teoría General del Costo y, como consecuencia, cuál debiera ser su contenido.

2. EL CONCEPTO DE TEORÍA

En primer lugar, tratemos de precisar qué es una teoría, y luego ensayar una definición de los objetivos y contenidos de una Teoría General del Costo.

Pues bien, ¿qué es una Teoría? La respuesta más inmediata parece indicarnos que una Teoría es una serie de enunciaciones de carácter racional que, guardando coherencia interna, sirven de base para la interpretación de la realidad.

Así, por ejemplo, la Teoría de la Gravitación Universal explica suficientemente bien (por ahora) el movimiento de los planetas, además de un gran número de acontecimientos cotidianos.

En el mismo sentido, una Teoría General del Costo debería explicar suficientemente bien qué cosa es el costo, su comportamiento, sus causas y sus efectos.

Por consiguiente, según nuestro modesto punto de vista, deben formar parte de dicha teoría exclusivamente las enunciaciones racionales, con coherencia interna, que cumplan el objetivo señalado en el párrafo anterior.

Si aceptamos esta línea de razonamiento, es útil investigar el contenido del estado actual de la Teoría General del Costo, tal como es entendida (y enseñada) por los especialistas que se ocupan del tema.

3. EL ESTADO ACTUAL DE LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO

Según la corriente más difundida, la Teoría General del Costo debe comprender **todas** las manifestaciones que presenta la entidad estudiada. Según esta opinión, también forman parte de la teoría general las figuras de costo cuya utilidad consiste exclusivamente en cumplir ciertas normas legales o profesionales. En otros términos, al lado de las enunciaciones racionales con coherencia interna, la teoría comprendería también a aquellas manifestaciones que son incompatibles con enunciaciones racionales y que no tienen coherencia interna.

Nuestro punto de vista guarda una intensa divergencia con esa posición. Totalmente por el contrario, reiteramos que una teoría, por definición, debe estar compuesta exclusivamente por enunciaciones racionales. Tales enunciaciones deben ser capaces de explicar la naturaleza del objeto de estudio. Así, una Teoría General del Costo debe ser apta para interpretar correctamente la verdadera naturaleza de los hechos económicos vinculados con el costo, excluyendo, por consiguiente, aquellas postulaciones que persiguen otras finalidades.

4. LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO Y LA CONTABILIDAD

En este orden de ideas, analicemos la vinculación de la Teoría General del Costo con las distintas manifestaciones de la técnica contable.

En primer lugar, debemos recordar que el concepto "*Costos*" no debe ser confundido con la idea "*Contabilidad de Costos*". La Contabilidad de Costos es una técnica de registración de hechos económicos vinculados con los costos, que tiene un objetivo claramente definido. Éste no es otro que servir de base para definir una cierta magnitud (denominada "*valor de costo*") que será empleada por la Contabilidad para expresar el valor de los bienes producidos o adquiridos por la empresa, cuyo destino es su negociación en el mercado.¹

A esta altura de nuestras reflexiones es conveniente aclarar que la Contabilidad a que aludimos

¹ Una mayor profundización de este tema puede verse en CARTIER, Enrique, y YARDIN, Amaro, *Juicio a la Contabilidad de Costos*, publicado en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, N° 57, Madrid, 1988.

en el párrafo anterior consiste en un tipo de Contabilidad que no agota los alcances de la disciplina contable. En efecto, si bien la Contabilidad es una técnica única que responde a ciertas reglas que reconocen su base fundamental en la Partida Doble, ella puede ser subdividida en dos orientaciones en función de los objetivos perseguidos.

5. LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

En esta línea de ideas encontramos a la

Contabilidad Patrimonial (conocida bajo otras denominaciones, tales como Contabilidad Financiera en la literatura anglosajona, o Contabilidad para terceros, o también Contabilidad Tradicional), frente a la **Contabilidad de Gestión** (llamada también Contabilidad Gerencial, o Contabilidad Interna o, con un alcance algo más ambicioso, Contabilidad Directiva).

Reiteramos que, aunque ambas Contabilidades respondan a una técnica común, presentan entre sí importantes diferencias, las que, en una rápida ojeada, podemos resumir en las siguientes:

	CONTABILIDAD PATRIMONIAL	CONTABILIDAD DE GESTIÓN
Destinatarios	Terceros a la empresa	Dirección de la empresa
Periodicidad	Baja frecuencia (año – trimestre)	Alta frecuencia (mes – día)
Normativa	Sometida a normas Legales y profesionales	Libertad para aplicar criterios
Principios o criterios	Objetividad y prudencia	Realidad económica

Creemos que a esta altura de las investigaciones en Contabilidad, ya nadie puede seriamente dudar de la insensatez de algunas postulaciones, como las propuestas por López Santiso², según las cuales los Estados Contables persiguen la finalidad de suministrar información útil para:

- *Analizar la gestión de la dirección.*
- *Servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales.*
- *Servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y vender.*
- *Determinar la legitimidad de las distribuciones de ganancias y servir como guía para la política de la dirección y de los inversionistas en esta materia.*
- *Servir de base para determinar la carga tributaria y para otros fines de política fiscal y social.*
- *Ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional.*

- *Ser utilizada como base para la fijación de precios y tarifas.*

Esta concepción fue compartida por la mayoría de la doctrina. Sin embargo, la realidad ha demostrado que es imposible que un único Estado Contable suministre información útil para:

- que el fisco determine el impuesto a las ganancias, o
- que un organismo de control fije una tarifa en un servicio público, o
- que un capitalista decida sobre su inversión, o
- que una asamblea apruebe la distribución de utilidades, o
- que un banco decida otorgar un crédito, o
- que un gerente de producción disponga el cierre de una línea, o
- que un gerente de comercialización decida modificar un precio.

² LÓPEZ SANTISO, Horacio, *El capital a mantener como elemento de los modelos contables*, publicado en Revista Administración de Empresas, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, tomo XVII, pág. 516.

Un Estado Contable que permita a todos ellos adoptar decisiones acertadas nunca ha existido y, probablemente, nunca existirá.

Esta posición, que venimos defendiendo desde hace más de veinte años, ha encontrado cabida en los trabajos que está llevando adelante la Comisión para el Estudio de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA) de la Federación de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, y que han dado por resultado los proyectos de Resoluciones Técnicas 5 y 6, en los cuales, dentro del Marco Teórico, se manifiesta claramente que tales trabajos apuntan **exclusivamente** a normar los informes contables destinados a los terceros al ente emisor.

Podríamos decir que el objetivo de los Estados Contables es la representación de la realidad económica. Pero un modelo de representación de una realidad no puede prescindir de los intereses de los destinatarios. Por ello, una misma realidad ha de ser representada de manera diferente, destacando en cada modelo los elementos que interesen al usuario, eliminando (o minimizando) aquellos aspectos secundarios o accesorios, cuya presencia no sea de interés, y que, frecuentemente, contribuyen a quitar claridad a la exposición de los datos relevantes.

Si se acepta este punto de vista, debe admitirse la necesidad de más de un modelo de Estado Contable.

Puede concluirse, en consecuencia, que existen, por lo menos, dos tipos de usuarios interesados en la información contable:

- Los usuarios externos.
- Los usuarios internos.

Para cada uno de ellos deberá diseñarse una información contable adecuada a sus necesidades, lo que da lugar a la existencia de dos clases de información, las cuales deben perseguir distintos objetivos.

Según nuestro modo de ver las cosas, los objetivos de las dos ramas de la Contabilidad a que estamos aludiendo deben ser³

- Para la Contabilidad Patrimonial, el objetivo de sus informes (que están destinados a los usuarios externos) es la **«protección de los intereses de los terceros»**, mientras que

- Para la Contabilidad de Gestión, el objetivo de sus informes (que están destinados a los usuarios internos) es la **«mejor representación posible de la realidad económica»**.

De modo que sólo la Contabilidad de Gestión tiene como objetivo básico la mejor representación de la verdadera naturaleza de los hechos económicos, mientras que la Contabilidad Patrimonial, si bien en cierto modo también busca dicha representación, este propósito cede frente a la necesidad de proteger los intereses de los terceros al ente emisor.

6. LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL Y LA REALIDAD ECONÓMICA

No es difícil demostrar esta afirmación. Un breve recorrido por algunas normas contables profesionales de nuestro país, así como del extranjero, nos revela que la Contabilidad Patrimonial se aleja visiblemente de la realidad económica debido a que pone el acento en la protección de los intereses de los terceros, impidiendo que los Estados Contables a ellos destinados puedan presentar situaciones patrimoniales artificialmente mejores que las reales.

A simple título de ejemplo, citemos algunas normas muy conocidas

- a) No se permite incorporar al Activo el valor de la llave de negocio autogenerada. Solamente se admite su reconocimiento en caso de adquisición (IV Directiva de la Unión Europea, Estados Unidos, Méjico, Canadá, Argentina, Brasil)
- b) No son admitidos los revalúos técnicos- (se opta por el costo histórico neto de depreciaciones, aunque las normas contables de algunos países los prevén, no son admitidos por las Comisiones de Valores u otros organismos de control. Inclusive son objetados en muchos casos por los bancos y otros entes que suministran financiación a las empresas).

³ Ver DAVID, Julio y YARDIN, Amaro, *Los objetivos de los Estados Contables destinados a terceros*, publicado en los Anales del XXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Concordia, octubre de 1999.

- c) Las inversiones en investigación y desarrollo deben ser consideradas gastos. (NIC 9, SFAS 2, Boletín 8 de Méjico. En otros casos se admite su activación pero sujeto al cumplimiento de determinados requisitos).
- d) Los bienes de cambio deben ser valuados al costo histórico (aceptado en todo el mundo como criterio básico con algunas excepciones).
- e) No se admiten los resultados positivos originados en modificaciones en la estructura de precios relativos, pero sí los negativos. (Esto se ve expresado en el límite establecido en la norma de valuación cuando se establece “costo o mercado, el menor” y que es adoptado por la mayoría de los países.)
- f) No se admite computar los intereses del capital propio: (esto es claro por cuanto es un tema no previsto en las normas de la mayoría de los países, algunos de los cuales ni siquiera prevén la activación de los costos financieros de terceros).

Es de toda evidencia que las normas señaladas tienden a evitar una sobrevaluación del patrimonio neto. Y este objetivo es buscado a través de una severa limitación a la aplicación de criterios subjetivos en la valuación del patrimonio. Veamos algunos ejemplos de no aceptación de criterios subjetivos:

- a) El valor de una llave autogenerada es altamente subjetivo.
- b) Asimismo, cualquier revalúo técnico es, por definición, una opinión y, como tal, eminentemente subjetiva.
- c) Si se admitiera activar las inversiones en investigación y desarrollo, podrían incorporarse subrepticamente partidas que son verdaderos gastos (viáticos, honorarios, etc.)
- d) Sin duda es mucho más objetivo determinar que el valor de una mercadería en stock es igual a su costo de producción o adquisición, que asignarle un hipotético valor de mercado.
- e) Se admite la aplicación de un criterio subjetivo sólo cuando puede ocasionar un quebranto, tal como ocurre con la valuación de bienes de cambio a su valor de mercado, cuando éste

es menor que su costo de producción o adquisición.

- f) También es innegable que resulta más objetivo no registrar los intereses del capital propio, que contabilizarlos a una *tasa relevante del mercado*.

Volviendo a la naturaleza y los objetivos de la Contabilidad de Costos, es fácil observar que ella constituye un *apéndice* de la Contabilidad Patrimonial. En otras palabras, la Contabilidad de Costos es parte de la Contabilidad Patrimonial y su propósito es determinar la magnitud de los costos de las unidades producidas con el fin de entregar a la Contabilidad Patrimonial información sobre el valor de los inventarios.

7. EL CONCEPTO DE COSTO, LA CONTABILIDAD DE COSTOS, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL

En consecuencia, el “costo” determinado por la Contabilidad de Costos es el “valor” del stock de bienes de cambio de la Contabilidad Patrimonial.

Sin explayarnos acerca del contrasentido de entender dos conceptos (“costo” y “valor”) como si fueran sinónimos,⁴ sólo diremos que la figura de costo que adopta la Contabilidad de Costos es sólo *una* de las múltiples manifestaciones del concepto “costos”. Esto es así, y no puede ser de otra manera, porque la Contabilidad de Costos (y la entidad más comprensiva: la Contabilidad Patrimonial) debe responder al objetivo de elaborar informes para terceros y, como ya hemos visto, estos informes se alejan de la realidad económica para privilegiar la protección de los intereses de los destinatarios.

Como conclusión de las precedentes consideraciones, podemos decir que sólo la Contabilidad de Gestión debe continuar el decidido avance que ha tenido en los últimos años hacia una convergencia con la Economía, de la cual es una técnica auxiliar.

En este sentido, la Contabilidad de Gestión, en su carácter de técnica, es un modelo de representación

⁴ Una mayor profundización de este tema puede verse en YARDIN, Amaro, y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo, *El resultado periódico y el principio de valuación al costo*, publicado en *Revista Contabilidad y Administración*, Nor. 49, Buenos Aires, 1981.

de la realidad económica. Por consiguiente, el esfuerzo de los investigadores debe estar encaminado a diseñar los mejores modelos. Y los mejores modelos serán aquellos que representen de la manera más aproximada posible la realidad objeto de estudio (ya que un modelo, por su propia naturaleza, nunca recoge **todos** los matices de la realidad).

En consecuencia, la técnica (modelo de representación) Contabilidad de Gestión ha de buscar aproximarse a la Teoría Económica, mientras que la técnica Contabilidad Patrimonial, si bien no deberá desdeñar la realidad económica, deberá dirigir su principal objetivo a la protección de los intereses de los terceros sacrificando, si es necesario, el acercamiento a la realidad económica.

A riesgo de ser reiterativos, digamos que el objetivo de una Teoría General del Costo debiera ser el de servir de apoyatura conceptual a la técnica Contabilidad de Gestión, no a la técnica Contabilidad Patrimonial.

8. EL MODELO DEL COSTEO COMPLETO Y LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO

Apoyados en estas conclusiones, analicemos hasta qué punto el modelo de costeo completo cumple los atributos necesarios para ser incluido en una Teoría General del Costo.

Para abordar este análisis, acudiremos a un trabajo propio publicado hace ocho años⁵.

Como es sabido, la diferencia que separa a los modelos de costeo completo y costeo variable, reside en el distinto tratamiento que cada uno de ellos otorga a los costos fijos. Para el costeo completo, los costos fijos constituyen parte del costo de los productos terminados o en proceso, mientras que para el costeo variable, ellos son costos del período, no costos de los productos.

Apreciamos entonces que la discrepancia entre ambos modelos se reduce a la conceptualización de la verdadera naturaleza de los costos fijos.

Para discutir este tema, debemos distinguir cuál es el objetivo de la información contable que queremos generar.

8.1. El modelo del costeo completo y la Contabilidad Patrimonial

Si estamos diseñando un modelo destinado a informar a terceros a la empresa, deberemos acudir a los principios de la Contabilidad Patrimonial, mientras que si estamos armando un modelo dirigido a usuarios internos, tendremos que apoyarnos en los criterios de la Contabilidad de Gestión.

Para la Contabilidad Patrimonial, cuyo objetivo fundamental ya señalado es la protección de los intereses de los terceros, deberemos dirigir nuestra atención a determinar cual es la manera más prudente de valorar los inventarios, con el propósito de evitar que los destinatarios de la información sean inducidos a engaño a través de la presentación de situaciones patrimoniales sobrevaluadas.

La Contabilidad Patrimonial ha adoptado el criterio de "valuación al costo"⁶. Este criterio apunta a considerar como "valor" al "costo" de producción o adquisición. Como ya lo hemos manifestado más arriba, nadie puede dudar del sensible alejamiento de la realidad económica que conlleva este criterio, desde el momento que es absolutamente incorrecto confundir como sinónimos dos conceptos tan diferentes, como lo son "valor" y "costo". Pero no olvidemos que el objetivo de la Contabilidad Patrimonial es, fundamentalmente, proteger los intereses de los terceros y sólo en segundo término reflejar la realidad económica.

La mejor forma de representar la realidad económica sería buscar, por otros caminos, el verdadero "valor" de los bienes producidos y aún no vendidos, para asignarle esta magnitud a los bienes de cambio en existencia. Hace unos veinte años hemos propuesto la adopción del concepto "precio de venta en bloque" para asignar valor a los inventarios⁷, pero hoy admitimos que esta propuesta es viable exclusivamente para la Contabilidad de Gestión.

⁵ YARDIN, Amaro, *Réquiem para el costeo de plena absorción*, publicado en *Revista de Financiación y Contabilidad*, Madrid, setiembre de 1992, Vol. XXI, N° 72, p. 675/709.

⁶ Si bien en la Argentina las normas contables profesionales admiten la valuación a valores corrientes (uno de los cuales es el valor neto de realización), la tendencia internacional apunta a privilegiar la valuación al costo, y es muy probable que en el proceso de armonización internacional de normas contables prevalezca este último criterio.

⁷ YARDIN, Amaro, y RODRIGUEZ JÁUREGUI, Hugo, *El resultado periódico y el principio de valuación al costo*, publicado en *Revista de Contabilidad y Administración*, N° 49, Buenos Aires, 1981.

Creemos que la Contabilidad Patrimonial, buscando proteger los intereses de los terceros, debe adoptar la valuación al costo, pues, de este modo, los inventarios aparecerán con un valor que difícilmente pueda ser superior al valor de mercado. Y estamos de acuerdo en considerar adecuada la inclusión de una porción de los costos fijos en cada unidad producida, con el propósito de que el “valor” de los inventarios (en realidad: el costo completo) se acerque en mayor medida al valor de mercado.

El modelo de costeo completo es, por consiguiente, útil para determinar el costo de los productos fabricados, pero sólo con la finalidad de “valuar” los inventarios y detraer este valor de los ingresos que la venta de ellos representa para la empresa. Todo ello válido **exclusivamente** para los informes contables destinados a terceros al ente emisor, es decir, para la documentación conocida bajo la denominación de Estados Contables de Publicación, originada en los registros de la Contabilidad Patrimonial.

8.2. El modelo del costeo completo y la Contabilidad de Gestión

Pero la conclusión puede ser diametralmente opuesta cuando consideramos su validez en el marco de la Contabilidad de Gestión. Esto es lo que trataremos de demostrar en las siguientes líneas. Para ello, efectuaremos, a través de un sencillo ejemplo, una comparación de los modelos de costeo completo y de costeo variable, para descubrir cuál de ellos representa más acertadamente el verdadero fluir de los fenómenos económicos.

Estos son los datos del ejemplo que usaremos para nuestro propósito:⁸

Costo variable unitario	4
Costo fijo del período	15
Nivel normal de actividad	5
Precio de venta	9

Para el criterio del costeo completo, el costo unitario total se compone de dos partes:

Costo variable unitario	4
Cuota de absorción de costo fijo (15 / 5)	3
Costo unitario total	7

Siendo el precio de venta igual a 9, cada unidad reporta un beneficio operativo de:

Precio de venta	9
Costo completo total	7
Beneficio	2

Según esta interpretación, si la empresa opera al nivel normal de actividad, es decir, si vende 5 unidades, obtiene un beneficio total de: $5 \times 2 = 10$.

Para el costeo completo, el precio de venta de una unidad está formado por tres partes:

- El costo variable.
- La cuota parte del costo fijo total.
- El beneficio.

El costeo completo entiende que **cada** unidad genera un cierto beneficio, lo que es manifiestamente contrario a los hechos económicos.

El costeo variable, por el contrario, interpreta que el precio de venta tiene sólo dos componentes:

- El costo variable.
- La contribución marginal.

Este criterio de costeo interpreta cabalmente el verdadero discurrir de los hechos económicos pues no atribuye a **cada** unidad la propiedad de generar un beneficio.

Cada unidad, para el costeo variable, genera una **contribución marginal**, cuyo destino es:

- En primer lugar, cubrir los costos fijos totales, y
- En segundo término, generar un beneficio.

Es evidente que el resultado expuesto por el modelo del costeo completo no se compadece con la realidad económica, toda vez que el beneficio que

⁸ Para simplificar el análisis, supondremos que toda la producción del período es vendida dentro del mismo. De cualquier modo, aunque ello no fuera así, la valuación a un valor distinto del costo daría lugar a idéntico análisis, sólo que en vez de hablar de *Precio de venta = 9*, tendríamos que aludir a *Valor unitario de la producción = 9*. (Más detalles sobre ese aspecto puede verse en *El resultado periódico y el principio de valuación al costo*, ya citado.)

denuncia es manifiestamente inexistente si el nivel de actividad real es distinto que el normal.

No debemos olvidar, sin embargo, que este modelo es complementado por el concepto de “costo de inactividad”, con lo que recupera su compatibilidad con la realidad económica.

En efecto, cada unidad que falta para alcanzar el nivel normal de actividad es la causa de un costo de inactividad igual a la cuota de costo fijo no absorbida. En nuestro ejemplo, si la actividad real llega a sólo 3 unidades, se verificará que:

Ingresos (3 X 9)	27
Costo completo (3 X 7)	21
Beneficio operativo	6
Costo de inactividad (2 X 3)	6
Resultado neto	0

Al ser el beneficio operativo igual al costo de inactividad, el resultado neto total resulta ser igual a cero o, lo que es lo mismo, la empresa se encuentra en su punto de equilibrio.

El costeo variable interpreta el devenir de los hechos económicos de la siguiente manera: El costo unitario del producto está compuesto exclusivamente por su costo variable, en este ejemplo igual a 4.

La diferencia entre el precio de venta y el costo variable, es decir, la contribución marginal, que en nuestro ejemplo es igual a: $9 - 4 = 5$, contribuye a, en primer lugar, a cubrir los costos fijos necesarios para operar. Una vez que la cantidad de contribuciones marginales unitarias haya alcanzado la magnitud de los costos fijos, las sucesivas contribuirán a la formación del beneficio.

En la situación presentada, la contribución marginal total es igual a la totalidad de los costos fijos, lo que es la forma tradicional de exposición del punto de equilibrio.

Lo que buscamos enfatizar con las precedentes consideraciones es que parece indudable que la verdadera forma en que discurren los fenómenos económicos se encuentra mejor representada por el modelo del costeo variable. En efecto, el costeo completo maneja el concepto de “costo fijo unitario”, representado por el cociente entre la totalidad de

los costos fijos y la cantidad de unidades.

Este cociente, que puede ser útil para los objetivos de la Contabilidad Patrimonial, según lo dejamos señalado antes, es **enteramente inútil** a los objetivos de la Contabilidad de Gestión. El llamado “costo fijo unitario” es una entidad inexistente en la realidad, por la sencilla razón de que establece una comparación entre dos magnitudes absolutamente independientes entre sí. No existe una relación **causal** entre ambas magnitudes.

El llamado “costo fijo unitario” es un número que no puede ser tomado en consideración para adoptar ninguna decisión empresarial. Por el contrario, su presencia en los informes gerenciales constituye un factor de perturbación de la información.

Todas las conclusiones originadas en el costo fijo unitario, entre ellas las más usadas por la Contabilidad Patrimonial, como la medición del costo de la capacidad ociosa de la planta y de la eficiencia en el uso de los factores productivos, conduce (si se las usa en la Contabilidad de Gestión) a adoptar decisiones internas inevitablemente incorrectas. En este sentido, en nuestra dilatada trayectoria profesional hemos sido testigos de numerosas decisiones desacertadas por parte de empresas de distintos sectores y de diferentes magnitudes, desde microempresas hasta empresas multinacionales de gran porte. Un ejemplo paradigmático puede ser estudiado en un trabajo de Demonte sobre un caso real en una gran empresa.⁹

9. INCOHERENCIA DEL MODELO DEL COSTEO COMPLETO EN SU MANIFESTACIÓN REAL

Pero si todos los fundamentos expuestos hasta aquí no resultaran suficientemente convincentes como para que el lector comparta nuestro punto de vista en el sentido de que el modelo de costeo completo no cumple los requisitos necesarios para ser incluido dentro de una Teoría General del Costo, veamos ahora una insostenible incoherencia interna que afecta gravemente a dicho modelo.

El fundamento en el cual se apoya la corriente de opinión que sostiene la validez del costeo

⁹ DEMONTE, Norberto Gabriel, *El costeo variable y el costeo por absorción en un caso real de toma de decisiones*, publicado en los Anales del XX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Salta, 1997.

completo, es el conocido “Principio del Costo”, cuyo enunciado postula que los sacrificios económicos en que se incurre para generar ingresos deben ser llevados al Estado de Resultados sólo en el momento en que se generan tales ingresos. Expresado en otros términos, todos los costos (los variables y los fijos) deben dar origen a partidas del Activo, las cuales permanecerán como tales mientras no se produzca el ingreso que ha sido el objetivo por el cual aquellos costos fueron devengados.

Según este enfoque, todos los costos en que incurre la empresa existen con el único propósito de conseguir ingresos. En otras palabras, todos los costos son **necesarios** para generar los ingresos. Por consiguiente, todos los costos deben recaer, por una u otra vía, en el costo de los productos, sin importar que ellos reconozcan como causa la acción específica de producir, o el mero transcurso del tiempo.

Estudiamos la señalada característica de **necesariedad**.

Es sabido que el modelo de costeo completo se manifiesta en dos variantes:

- a) Cargando a la producción real de cada período la totalidad de los costos fijos reales devengados en el mismo.
- b) Cargando a la producción real de cada período una cierta magnitud de costos fijos, en base a una cuota relacionada con el nivel de actividad considerada normal.

Una terminología de aplicación prácticamente unánime denomina “costeo por absorción” a la variante **(a)** y costeo integral a la variante **(b)**.

Conforme a lo sostenido por una corriente de opinión de creciente peso, que compartimos, la variante **(a)** no configura un criterio de costeo técnicamente aceptable, por lo que quienes sostienen el modelo del costeo completo, sólo defienden la variante de “costeo integral”.

Sin embargo, la excluyente aplicación de este llamado “costeo integral” (o sea, el criterio que lleva al Activo, como componentes de los inventarios, sólo a los costos fijos relacionados con el nivel de actividad normal) está muy lejos de merecer el

calificativo de “integral”, toda vez que no activa los costos de apoyo (administrativos, financieros, etc.), ***llevando al Activo exclusivamente los costos fijos incurridos en el sector de producción.***

Las reflexiones volcadas hasta aquí pueden ser resumidas diciendo que el modelo del costeo completo presenta distintas manifestaciones, las cuales pueden ser clasificadas desde dos puntos de vista:

1. Atendiendo a los tipos de costos fijos que son activados:
 - 1.1. Son activados sólo los costos fijos del sector producción (costeo de absorción parcial).
 - 1.2. Son activados todos los costos fijos (costeo de plena absorción).
2. Atendiendo al nivel de actividad que se considera:
 - 2.1. Son activados todos los costos fijos reales del período (costeo sin cuota normalizada).
 - 2.2. Son activados sólo los costos fijos relacionados con la actividad normal (costeo con cuota normalizada).

Analizando conjuntamente ambos criterios de clasificación, observamos que existen cuatro modelos:

- a) Costeo de absorción parcial sin cuota normalizada.
- b) Costes de absorción parcial con cuota normalizada.
- c) Costeo de plena absorción sin cuota normalizada.
- d) Costeo de plena absorción con cuota normalizada.

Los modelos **(c)** y **(d)** son inexistentes en el campo práctico, pues sólo son activados los costos fijos del sector producción.¹⁰

El modelo **(a)** es generalmente empleado en pequeñas empresas, que no manejan presupuestos ni predeterminaciones de costos.

Por último, el modelo **(b)** es utilizado por empresas que cuentan con una organización administrativa más evolucionada, en la cual son de empleo corriente las técnicas presupuestarias.

Descartados, por su manifiesta inexistencia en

¹⁰ En el ámbito de nuestra experiencia personal, no se ha encontrado ningún caso de activación de costos administrativos ni de comercialización, en la aplicación del costeo completo. La única referencia al tema fue encontrada en la obra *Contabilidad de Costos*, de John G. Blocker, Buenos Aires, Editorial El Ateneo, 1957, tomo I, p. 32, que cita el artículo de W. B. Castenholz “*El método apropiado para tratar los costos de distribución*”, publicado en *The Accounting Review*, setiembre de 1927, p. 19/27, quien afirma que “*muchos litógrafos e impresores incluyen gastos comerciales de supervisión en sus cálculos de costos ... que en el caso de productos terminados, los valores apropiados de costos son la suma de los costos de fabricación y comercial*”.

cualquier tipo de empresa, los modelos de plena absorción [variantes (c) y (d)], los otros modelos (únicos usados en la vida real) contienen un inaceptable grado de incoherencia interna.

Con un ejemplo simple demostraremos la falacia de estos modelos.

Supongamos que el proceso de producción de un cierto producto insume tres meses. En tal caso, el modelo de costeo completo postula que deben ser cargados al costo del producto todos los costos fijos del sector producción devengados durante esos tres meses (por ejemplo, la amortización o el alquiler del galpón fabril). Pero si esos mismos productos, una vez terminados, permanecen otros tres meses en un local de exposición a la espera de ser vendidos, el modelo de costeo completo, tal como es empleado excluyentemente en la práctica, **no dispone que sean cargados a su costo, los costos fijos incurridos en el área de comercialización** (por ejemplo, la amortización o el alquiler del salón de exposición).

No puede negarse que ambos tipos de costos son **necesarios** para generar los ingresos. Sin embargo, unos son considerados componentes del costo del producto y los otros no.

Es tan completa la falla conceptual de estos

modelos que no pueden aspirar a formar parte de una Teoría.

10. CONCLUSIÓN

Las reflexiones expuestas en este trabajo nos mueven a proponer una revisión de la Teoría General del Costo en el sentido siguiente:

1. La Teoría General del Costo debe tener como objetivo la interpretación de la verdadera naturaleza de los hechos económicos vinculados con la generación de los costos, su comportamiento, sus causas y sus efectos.
2. La Teoría General del Costo debe servir de apoyo exclusivamente para el diseño de modelos que representen lo más fielmente posible el verdadero discurrir de los hechos económicos.
3. Como consecuencia de lo anterior, la Teoría General del Costo debe centrar su preocupación sólo en la Contabilidad de Gestión.
4. El modelo del costeo completo, en cualesquiera de sus variantes, debe ser excluido de una Teoría General del Costo, por no responder a la realidad económica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARTIER, Enrique, y YARDIN, Amaro, *Juicio a la Contabilidad de Costos*, publicado en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Nº 57, Madrid, 1988.

CASTENHOLZ, W. B., "El método apropiado para tratar los costos de distribución", publicado en *The Accounting Review*, setiembre de 1927, citado por Blocker John G., *Contabilidad de Costos*, Buenos Aires, Editorial El Ateneo, 1957, tomo I.

DAVID, Julio y YARDIN, Amaro, *Los objetivos de los Estados Contables destinados a terceros*, publicado en los *Anales del XXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, Concordia, octubre de 1999.

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

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

YARDIN, Amaro, *Réquiem para el costeo de plena absorción*, publicado en *Revista de Financiación y Contabilidad*, Madrid, setiembre de 1992, Vol. XXI, Nº 72, p. 675/709.

YARDIN, Amaro, y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, Hugo, *El resultado periódico y el principio de valuación al costo*, publicado en *Revista Contabilidad y Administración*, No. 49, Buenos Aires, 1981.

YARDIN, Amaro, y RODRIGUEZ JÁUREGUI, Hugo, *El resultado periódico y el principio de valuación al costo*, publicado en *Revista de Contabilidad y Administración*, Nº 49, Buenos Aires, 1981.