

# **LA GESTIÓN DE COSTOS: APUNTES PARA EL MARCO TEÓRICO Y SU PRÁCTICA EN LA EMPRESA ACTUAL**

**Antonio LAVOLPE**  
Universidad de Buenos Aires  
(Argentina)

**Alejandro SMOLJE**  
Universidad de Buenos Aires  
(Argentina)

## **RESUMEN:**

El marco teórico de la disciplina Costos ha evolucionado enormemente; no obstante, las investigaciones de campo y las experiencias profesionales demuestran la existencia de una brecha entre teoría y práctica.

La vigencia de un mayor pragmatismo al calcular y usar costo es puesta de manifiesto por el concepto “diferentes costos para diferentes objetivos” a través del empleo de múltiples costos unitarios simultáneos. Como consecuencia de ello, se demuestra que la idea de oposición y exclusión entre modelos de costeo aparentemente incompatibles debiera ser revisada más en profundidad en la búsqueda de la meta de la gestión de costos: influenciar positivamente la toma de decisiones de negocios, imperativo que demandan empresarios y directivos.

**Palabras claves:** costos múltiples, gestión, información, modelos, brecha.

## 1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS, METODOLOGÍA Y APORTE.

El objetivo del presente trabajo es la presentación de lineamientos a incluir en el marco teórico de la gestión de costos apuntando a su aplicación práctica en la empresa actual. La metodología utilizada consiste en la revisión de la literatura y el análisis de diversas investigaciones de campo sobre el estado de la disciplina, de manera conjunta con la presentación de los resultados de experiencias profesionales a partir de la participación en actividades de contabilidad de gestión e implantación y uso de sistemas de costos en empresas actuales. Como aporte y corolario de la ponencia se presentan conclusiones referidas básicamente a los modelos de costeo a emplear y a los objetivos y usos de la información de costos.

## 2. COSTEO, SISTEMAS Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

### 2.1. Evolución histórica.

En trabajos presentados en diversos Congresos Internacionales de Costos se abordó ya el tema de la evolución histórica de la disciplina, que podríamos resumir –en sus aspectos conceptuales– en tres períodos:

**1ro.** El que se inicia en forma lenta en los años treinta del siglo XX (más en el ámbito de las empresas y no tanto en el académico) en que el cálculo de los costos era una necesidad fáctica para valorizar existencias y determinar resultados, requisito imprescindible para la confección de los Estados Contables. Hacia mediados de siglo pasado comienza a adquirir cierta relevancia en el ámbito académico y profesional en Argentina mientras en el mundo ya crecía su avance, pero siempre como una especie de *pariente pobre* de la Contabilidad. Recién en los años 50 aparece en los Planes de Estudio de la Universidad de Buenos Aires como materia independiente y estrella de cursos para graduados y de seminarios para empresarios y dirigentes organizados por entidades empresariales. Los expertos en Contabilidad miraban con más respeto a los de Costos y empezaban a utilizar sus vocablos.

**2do.** En los años 60 hasta los 90 se producen innumerables explosiones. Prueba de ello es la creación de entidades que nuclean a los profesores universitarios de Costos en varios países y del Instituto Internacional mismo. Es en ese período:

- Como un primer indicio de lo que luego –y todavía ahora– significa “Costos”, se discute en las universidades si es materia del Ciclo Contable o del Ciclo de Administración
- Es tan importante el despegue que en los Planes de Estudio se necesitan ya dos materias para estudiar la disciplina: una para *el cálculo* de los costos y otra para *el uso* de los mismos. La vieja discusión “Costeo directo vs. Costeo por absorción” válida para la confección de los EECC adquiere una relevancia de falsa dicotomía entre los expertos que, lamentablemente, continúa.
- Exploran los *gurúes* con motivo del auge de nuevos conocimientos de las modernas técnicas de la *nueva economía*.

Entre ellos irrumpe en los finales de este período y principios del siguiente, el Activity Based Costing (ABC).

- La tecnología informática comienza a *mostrar los dientes*. La palabra *sistema adquiere un nuevo significado*. Diseñar e implantar un *Sistema de Costos* ya no es lo mismo. Aparecen nuevos vocablos: *¿Cómo lo quiere? ¿Enlatado o a medida?* ¡El trabajo que nos dio a los consultores explicar la diferencia entre un *Sistema de Costos* y el procedimiento informático respectivo!

**3ro.** En el tercer período, si bien habían transcurrido pocos años, sucedió lo que es frecuente en casi todas las cosas del mundo que nos toca vivir: la interacción y sinergia mutua entre los sistemas de INFORMACIÓN y los de GESTION. Tal circunstancia se evidencia en trabajos presentados en nuestros Congresos. *De manera similar con lo que sucede con los seres vivientes y el ecosistema (se influyen recíprocamente) también en los sistemas de información y de gestión se da un proceso de feed-back permanente y de interdependencia.* Es necesario *comprender y evaluar cada herramienta gerencial y de información en su contexto, con sus antecedentes, sus aportes y limitaciones, sin rechazarla de plano ni elevarla a los altares demonizando todo lo existente.* En la literatura específica se advierte dicha influencia. Ello no obsta que, aún en el escenario descripto, existan conceptos que mantienen su vigencia.

Hay un concepto que por sus características especiales creemos necesario diferenciar: nos referimos al "*dilema*" *Costeo directo vs. Costeo por absorción* Luego de decenas de años de controversias, entendemos que dicho dilema quedó zanjado en uno de los dos sectores académicos en que se discutía con convicción el tema. Nos referimos al sector de la doctrina que interviene en la formulación de normas para confección de Estados Contables, y a las referidas a la valuación de las unidades producidas. Y decimos "prácticamente" zanjado, porque el criterio de que las mismas sean "a valores corrientes" y, en algunos casos a "precios de venta neto de gastos comerciales" ha desplazado y debilitado la discusión misma. Recordemos un famoso viejo artículo divulgado por la antigua National Association of Accountants (actual I.M.A.) titulado "La Gerencia considera el costeo directo" en que en una reunión de Gerentes, los de Producción y Ventas discutían con el de Administración los argumentos por los que defendían cada uno de ellos uno u otro método en los meses en que la producción superaba las ventas, o las ventas superaban a la producción, respectivamente.

En el otro sector académico vinculado al tema, que es de los que estudiamos la determinación de los costos no sólo para valuar inventarios, sino también para el control de gestión y, sobre todo, para la toma de decisiones, las diferencias subsisten. Durante muchos años los que pregonan la ventaja del costeo directo o costeo variable, le han adjudicado al mismo todas las ventajas derivadas del estudio de la relación precio-costo-volumen (al que denominaban Costeo Variable) utilizando la Contribución Marginal Unitaria y las variadas decisiones que permite esa herramienta, y denostando al costeo por absorción o costeo integral por no permitirlo. Luego de mucho tiempo de diálogo y

discusiones en las asociaciones nacionales y en Congresos Internacionales, pareció triunfar la posición de los que defienden el costeo integral, ya que el determinar y conocer el costo unitario fijo y, por supuesto, el costo variable unitario, nada impide restando este último al precio de venta determinar la Contribución Marginal Unitaria y aplicar la relación precio-costo-volumen. Y que el estudio de esa relación no debe confundirse con la denominación Costeo Variable, sino que su denominación correcta es “*análisis marginal*”. Finalmente utilizan esta denominación, detalle que no es menor, porque liberan a los alumnos de la confusión que ocasionaba la ecuación “*costeo variable = análisis marginal*”. Pero desafortunadamente el cambio fue cosmético. Esos mismos colegas mantienen la posición de antes. Si bien han adoptado la denominación correcta, mantienen su postura dogmática sobre las limitaciones y presuntos errores a que conduciría el costeo por absorción, por lo que siguen pregonando que “*el Análisis Marginal solamente se puede efectuar con el costeo variable y no es posible con el costeo por absorción. Además, este último induce al empresario a tomar decisiones erróneas*”. Lo lamentable es que utilicen ejemplos equivocados de esas “*decisiones erróneas*”. Esperemos que cuando en algún trabajo posterior a éste, algún colega describa el 4º período de la Gestión de Costos, pueda destacar que finalmente el cambio se produjo, y ya no sea más cosmético. Las investigaciones presentadas en este trabajo avalan con evidencia empírica las posiciones aquí defendidas.

## 2.2. Conceptos teóricos vigentes

Resulta necesario revisar el marco teórico de la contabilidad directiva, gerencial o de gestión, y de la contabilidad de costos, recurriendo para ello a la cita textual de autores de amplia divulgación.

Horngren, Datar y Rajan (2012) marcan: “*La contabilidad administrativa mide, analiza y reporta información financiera y no financiera para ayudar a los gerentes a tomar decisiones encaminadas al logro de los objetivos de una organización. Los gerentes usan la información para desarrollar, comunicar e implementar estrategias y para coordinar el diseño de productos, la producción y las decisiones de mercadotecnia y evaluar su desempeño. La contabilidad de costos proporciona información para la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera. La contabilidad de costos mide, analiza y reporta información relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización. La recolección de la información de costos está en función de las decisiones gerenciales que se tomen. Utilizamos el concepto administración de costos para describir los enfoques y las actividades de los gerentes para utilizar los recursos con miras a incremento de valor para los clientes y el logro de objetivos. La administración de costos tiene un enfoque amplio y no solamente trata sobre la reducción de costos*”.

Van Der Beck (2013) sostiene: “*La contabilidad gerencial se enfoca en información histórica y estimada que la gerencia necesita para conducir las operaciones presentes y hacer planes a largo plazo. La contabilidad de costos provee datos de costos de productos requeridos para informes especiales de la*

*contabilidad gerencial y para costeo de bienes de cambio en los estados contables para terceros”.*

La prestigiosa entidad especializada Institute of Management Accounting -I.M.A. por sus siglas en inglés- define en su trabajo “About management accounting”:

*“Los profesionales de la contabilidad gerencial están involucrados en el diseño y evaluación de procesos de negocios, presupuestación y pronósticos, implementación y monitoreo de controles internos y análisis, síntesis y agregado de información para ayudar a la creación de valor económico. La contabilidad gerencial trabaja apoyando la toma de decisiones, planeamiento y control”.*

Autores argentinos que han definido una escuela propia siguen esta línea. Un adelantado de la disciplina, el profesor Juan Carlos Vázquez (1992) escribe:

*“La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad general que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación. Sus principales propósitos son: contribuir al control de las operaciones y facilitar la toma de decisiones. No constituye un fin en sí mismo, sino un medio para planear y conducir adecuadamente los negocios, para brindar una adecuada rentabilidad. Su idea implícita es la minimización de los costos y tiene una serie de características propias:*

- *Es analítica por excelencia y predice el futuro a la vez que registra los hechos ocurridos.*
- *En los movimientos de sus cuentas principales interviene un elemento central: las unidades*
- *Sólo registra operaciones internas de la empresa.*
- *Facilita la preparación de informes indispensables para una eficiente dirección de los negocios.*
- *Si bien se rige por normas contables, el ciclo interno plantea una serie de supuestos que deben responderse antes de la determinación de costos: elección de bases de distribución de costos, fijación del volumen de producción normal, categorización del tipo de variabilidad de rubros del costo, procedimientos para dividir la fábrica en centros de costos, etc.*

Daniel Cascarini (2003) define: *“En las últimas décadas del siglo XX la denominada Contabilidad de Gestión, a partir de la Contabilidad de Costos y extendiendo su campo a toda la batería de técnicas de análisis y control de la gestión, se ha constituido en una rama autónoma de la contabilidad que dirige su mirada hacia el fuero interno del ente para cumplir el cometido fundamental de guiar a la organización hacia el mejor cumplimiento del objetivo a través no sólo de los análisis clásicos del costo y su relación con los ingresos, sino también del planeamiento y control presupuestario, la planificación de utilidades, el análisis de la cadena de valor para satisfacer clientes, el*

*gerenciamiento en base a actividades, la aplicación del concepto de calidad total y la formulación de los tableros de comando, entre otros.”*

Amaro Yardin (2010) dice: *“El objetivo de la Contabilidad de Gestión es la representación, lo más fielmente posible, de los hechos económicos. Sólo de esa manera puede serle útil al empresario a la hora de la adopción de decisiones”*

Antonio Lavolpe (2003) sostiene: *“Contabilidad de gestión es todo sistema que posibilite una información programada y oportuna, para uso de las gerencias de la empresa y su dirección. Y que permita evaluar desempeños, planificar actividades y tomar decisiones”.*

El enfoque actual de la contabilidad de gestión y la de costos se debe orientar al agregado de valor mediante la mejora en la calidad de las decisiones.

### **3. EL ESTADO DEL ARTE EN LA DISCIPLINA.**

Es ahora el momento de analizar lo que sucede en la práctica empresarial presentando los resultados de algunas investigaciones de campo a nivel internacional, así como la experiencia personal de los autores en la labor profesional en el campo de los costos.

#### **3.1. Relevamientos y encuestas actuales sobre costeo en los países centrales.**

##### **3.1.1. Estados Unidos y Europa**

Existen algunos interesantes trabajos de investigación de campo sobre Costos. Uno de ellos, realizado por Clinton y White (2012) abarca 200 casos y observa que la importancia de la reducción de costos como elemento para mejorar los resultados cayó entre 2002 y 2013, disminuyendo el nivel de respuestas que le asigna gran o significativa importancia, desde 70% a 51% entre ambos años.

Cinco conclusiones centrales surgen de dicha investigación:

- La innovación en técnicas de costeo se encuentra en declinación.
- Las mejoras operacionales son las que impulsan la reducción de costos, mucho más que la información de costos en sí.
- Los profesionales están volcándose a actividades y roles de planeamiento y presupuestación, incluso para plazos más largos, y cada vez menos a estudios de costos “clásicos”. El foco en temas “estratégicos” crece, igual que la dedicación de tiempo a las proyecciones y cuantificaciones de planes de negocios de la compañía y de segmentos, divisiones, líneas o productos.
- La gestión de costos “pura” pierde trascendencia en comparación con el planeamiento y control, y el foco en estudios proyectados.
- Disminución de la importancia del objetivo de obtención de información de costos más precisa. Sigue siendo clave lograr el objetivo de reducción de costos, pero los directivos utilizan otros métodos para alcanzarlo. El empleo de herramientas operacionales como Six Sigma, Mejoras Continua de Procesos, Calidad Total y la

aplicación de tecnología en manufactura y servicios, son instrumentos esenciales para esos logros.

El estudio evidencia la vigencia de tres conceptos/herramientas tradicionales con una fuerza permanente:

- Costos standard
- Análisis de variaciones en costos por función y naturaleza comparando costos reales con predeterminados o standard.
- Costeo integral de productos/servicios que se aplica a la vez para información contenida en la contabilidad financiera o patrimonial, y para la contabilidad directiva o de gestión, utilizando los mismos criterios de costeo para ambas, particularmente en firmas que cotizan en bolsa y emiten información pública trimestral de sus resultados.

Las encuestas muestran sin embargo un elemento con plena vigencia: la demanda por mayor precisión en la información de costos, que crece entre 2003 y 2012 del 45% al 54%, con marcado énfasis en el problema de distorsión generado por los criterios de asignación de costos indirectos. Los usuarios sostienen que se utilizan pocas bases para adjudicarlos, y ellas no parecen siempre eficaces. Argumentan que los criterios pueden distorsionar la realidad, si bien defienden la necesidad de “asignación “de costos como un medio para obtener costos ajustados a dicha realidad: aprueban el concepto, pero no están satisfechos con los resultados.

Stratton, Desroches, Lawson y Hatch (2009) desarrollaron una investigación estudiando 348 empresas, más de la mitad de ellas en América del Norte. La primera evidencia es que los sistemas de costos más aplicados son tres: Costo standard, Costo histórico, resultante o real y A.B.C o Activity Based-Costing. Las dos principales conclusiones que surgen son:

- a) El sistema de costos estándar sigue siendo el más utilizado, dado que el 42% de las compañías lo utiliza, mientras que 24 % emplea costos resultantes, teniendo también A.B.C. (o lo que los usuarios así denominan, integral o parcialmente) a un nivel de 18%.
- b) Los costos de producción son casi enteramente asignados a los productos, lo que remarca la aplicación del modelo de costeo integral, mientras que más de un tercio de resto de los costos totales de la empresa no son asignados a ningún objeto de costeo (sean éstos productos u otras unidades de costeo) a los fines de determinación y análisis de costos. Se les da un tratamiento por total en los estudios y reportes gerenciales.

La evidencia es que el costeo integral (y particularmente el standard) es el más ampliamente utilizado.

### 3.1.2. Japón

En Japón se utiliza primordialmente el costeo integral enfocado en la toma de decisiones de negocios, y en la reducción de costos. Los modelos de costeo variable han sido rechazados mayoritariamente. Los esquemas de costeo apoyan las estrategias de negocios y operacionales, por sobre la persecución de máxima precisión en el costo unitario. En ello radica la principal diferencia con los modelos occidentales en general, y norteamericanos en particular. Muchos sistemas de costeo de compañías japonesas simplifican en grado extremo las asignaciones de costos indirectos a los productos. Desechan la búsqueda de la medición de los recursos que cada producto o línea consume.

En Japón se trata de obtener información de costos completos por producto sobre la base de criterios que exhiban a los managers lo necesario a destacar para la toma de decisiones. Se adhiere al enfoque de “lean management” inspirado en la filosofía de producción de Toyota, y esencialmente de Just in Time (eliminación de desperdicios) y Kaizen (mejora continua). Si bien es cierto que estos conceptos buscan justamente la reducción de todo tipo de desperdicios en todos los procesos, así como el mejoramiento permanente de los mismos, los directivos japoneses tienen claro que se trata de un camino y no un destino. El Kaizen desplaza el énfasis en *el producto*, por el de *énfasis en el proceso*. No hay posibilidades reales de eliminar todo desperdicio (de materiales, espacio, capital de trabajo, tiempo, etc.) para un proceso perfecto. El valor está en la búsqueda. Los propios profesionales japoneses utilizan frases como “pensar sobre los sistemas de costos es más importante que el costeo mismo” o “los costos son ciertamente muy importantes, pero más importante es la gente investigando acciones nuevas”. Las técnicas de gestión japonesa remarcan los problemas operativos para encarar su solución. Los sistemas de costos buscan influenciar la toma de decisiones y no controlar costos (o usos de recursos). El objetivo es la competitividad más que medir desempeños reales. Si el sistema de costeo perfecto no existe, el valor agregado para el negocio radica en su búsqueda permanente.

Los costos son un instrumento para la toma de acción; se calculan múltiples costos para una misma unidad de costeo según la meta que se persigue; aunque prima el costo standard integral, la figura del costo “relevante” para cada decisión resulta protagonista de la gestión de costos en particular.

### 3.1.3. Alemania

El desarrollo de los sistemas de costos en Alemania posee el nivel más elevado entre los países centrales. Diferentes encuestas muestran un grado de satisfacción con ellos que alcanza el 80% contra un 23 % en USA. Aquí se da a la información de costos una gran importancia para uso gerencial en toma de decisiones. Las investigaciones en empresas grandes y medianas exhiben que las áreas denominadas de “controlling” están separadas de las dedicadas a elaborar información de reporte, siendo muchas veces más grandes y contando con mayores recursos. Los aspectos centrales de la realidad de costos en Alemania son:



- El desarrollo de los sistemas de costos los ha vuelto complejos, analíticos y detallados, brindando gran soporte para la toma de decisiones de corto plazo en relación con el negocio.
- La difusión del sistema de costeo completo, pero también de las prácticas parciales, denominado “Grenzplankostenrechnung” o GPK, modelo generado en la década del 50 del siglo XX por Hans-Georg Plaut y Wolfgang Kilger, basado en el análisis marginal y que ha sido central en este proceso de expansión de la información de costos. GPK se basa en la clasificación de costos en fijos y variables, la aplicación del concepto de contribución marginal (“deckungsbeitragsrechnung” o, DB), el análisis de variaciones en standard con foco en muchos centros de costos tan pequeños como sea posible, y las asignaciones de costos indirectos a distintos objetos para contar con un estado de resultados que refleja contribuciones netas de diferente nivel desde la marginal (ventas menos costos variables) hasta el resultado neto final.
- El uso de software específico facilita la implantación del sistema y la generación de información de costos; es especialmente aplicado del sistema SAP (creado por la empresa alemana homónima).
- La búsqueda de perfeccionamiento en la gestión junto con la competitividad y la toma de decisiones fundada en evidencias, hechos y elementos cuantificados favorecen el uso de técnicas analíticas y precisas para la gestión. Es masiva la presencia de sistemas de costos en firmas medianas y pequeñas.

En cuanto a los modelos de costeo aplicados, en estudios de campo se verifica preponderancia de modelos de costeo integral standard y GPK, este último de amplia difusión en cuanto a sus prácticas, aunque muchas empresas no lo declaran— insólitamente - como “el” sistema que aplican. La influencia de GPK es clave en dos aspectos: el empleo de costos con diferente contenido para distintos objetivos y mediciones, así como el uso de la contribución “marginal primaria” (ingresos menos costos variables) y luego de contribuciones “netas” de distintos costos directos hasta llegar al resultado neto por producto, línea o segmento, luego de asignaciones de costos indirectos. Ambas son características determinantes del alto grado de satisfacción con la información de costos. La tecnología de procesamiento de datos es vital para este logro en pequeñas y medianas empresas.

### 3.2. Experiencias sobre generación de información de costos y gestión.

Esta sección presenta reflexiones surgidas del trabajo personal en diferentes tipos de compañías e industrias, así como del contacto con colegas y en distintos foros, fuentes en las que los autores recogimos evidencia de ideas claves:

- a) *El estudio y análisis de costos se subordina al objetivo de crecimiento de ventas y la reducción de costos pasa a segundo lugar.*

Se ha producido en los últimos años un crecimiento desmesurado de la importancia del objetivo de crecimiento de ventas, especialmente a corto plazo. Simultáneamente, la reducción de costos ha cobrado preponderancia como segundo factor que conduce al incremento de utilidades, verdadero objetivo mayor, instalado principalmente en las grandes empresas internacionales como un fin primordial. La información de costos ha ido mutando para ser soporte en la generación de ingresos como primera prioridad y hacia la reducción de costos luego. Ello ha signado el enfoque que siguen los profesionales a cargo del área de Costos; en ese campo fértil han cobrado importancia de los tableros de comando y la preparación de continuos planes y presupuestos como herramientas para la gestión, junto con la profusión de estudios “ad-hoc” – usualmente llamados “business cases”- que constituyen análisis económico-financieros para toma de decisiones. Por debajo de ello, aparecen los informes standarizados de estados de resultados y flujos de caja, estudios de costos y análisis de variaciones entre presupuestos y resultados reales, etc., que son más rutinarios y continúan en plena vigencia, pero a los que la gerencia, sin duda, presta menor atención y en los que se detiene aplicando el criterio de excepción. El foco ha pasado a así los estudios puntuales para aumentar ingresos y reducir costos, apuntando a mejoras operacionales para aumentar productividad, eficiencia y competitividad no sólo en áreas fabriles sino en comerciales y administrativas, utilizando frecuentemente el benchmarking. Por supuesto, que el incremento de las ventas es en sí también un factor de reducción de costos, al permitir una mejor absorción de costos fijos.

- b) *Existe una marcada separación entre las áreas de información de gestión del negocio y las áreas de costos de planta o fabriles, en empresas manufactureras.*

Quienes trabajan en áreas de contabilidad directiva o de gestión se dedican a elaborar información proyectada para planeamiento y presupuesto, así como resultante para control de gestión y específica para toma de decisiones, interactuando con las áreas comerciales y de negocios. Su función se reparte entre la generación de información y su presentación. Quienes trabajan en las áreas de costos de planta se ocupan de la determinación de costos de producción según el sistema que se aplique, la elaboración de informes de variaciones y su análisis, y la búsqueda esencial de reducciones de costos y mejoras de eficiencia y productividad. La información de costos que elaboran es insumo de los estados de resultados proyectados o históricos y de los indicadores que componen los tableros de comando gerenciales.

Si bien las firmas utilizan un cierto modelo de costeo para – por caso- elaborar información contable o de gestión (un costo standard integral a valores de reposición) a la vez se calculan costos unitarios mediante otros modelos para otros fines específicos. Ejemplo de ello son el uso del costo unitario histórico para benchmarking con competidores, del costo completo de todas las funciones (no sólo de producción) para fijar precios de venta y del costo relevante de producción (variable más incremental) para una decisión de tercerizar. El resultado de esto es lo que se podría denominar “multiplicidad de costos unitarios”: las firmas determinan diferentes costos unitarios para un mismo objeto de costeo con distintos usos en el mismo momento del tiempo, si bien los informes standarizados se elaboran siguiendo un cierto criterio que denominan finalmente “modelo o sistema de costeo en uso”. Es la versión idílica de la aplicación de la técnica del *costo de oportunidad*, posibilitada además por lo que se indica a continuación.

c) *Se verifica una importancia e influencia esencial del uso de tecnología en la información.*

Una de las características actuales de la gestión es el avance tecnológico y la disminución de los costos operativos asociada al mismo. En cuanto a los avances en tecnología de la información, los mismos se dan en dos planos. El primero está vinculado con la manufactura integrada por computadora. Estas se utilizan en los procesos automatizados para vigilar y controlar las operaciones, además de las máquinas que las ejecutan. El segundo plano se relaciona con el avance que brindan las herramientas existentes, desde computadoras personales, software - planillas de cálculo hasta programas sofisticados -, así como paquetes de elaboración de reportes, cuadros, gráficos, etc. La computadora personal primero y luego las redes “intraempresa”, operadas hoy a través de equipos como “laptops” “netbooks”, y hasta “tablets” usan bases de datos. Esto genera ahorros, mejoras de productividad, incrementos de eficiencia, etc., con almacenamiento centralizado (incluso en “nubes”). A nivel de gestión y de costos, el impacto de las nuevas tecnologías permite a cualquier empresa contar con informes a partir de reportes surgidos de enormes depósitos de datos. Existe gran uso de tecnologías de procesamiento electrónico de datos. Desde simples planillas Excel con “macros” que permiten un proceso más rápido hasta programas y algoritmos específicos, llegando a ERPs o sistemas completos de información; hoy no existe prácticamente el trabajo manual para el cálculo ni para la presentación de información. Lo mismo sucede en el terreno contable, donde virtualmente desaparece el “registro o asiento manual”, reemplazado por la automatización que surge del propio sistema.

Los escenarios descritos en los puntos anteriores, que, obviamente, se desarrollan en el período 3, permiten confirmar conceptos teóricos y también derribar algunos mitos, a saber:

- La espectacular revolución que significó la tecnología informática en el campo de la generación y entrega de la información
- El impacto específico en la contabilidad, en la que el *registro* (generación) y *entrega* es muchas veces simultánea, y recorta además, el tiempo para el *uso*
- La reducción sensible de la brecha entre empresas grandes y medianas y, también, pequeñas. Las posibilidades existen para todas para el correcto uso de las nuevas técnicas
- La confirmación de la sentencia conocida: *diferentes costos para diferentes objetivos*, con la novedad de poder generarlos en forma casi simultánea.

#### **4. LINEAMIENTOS PARA UN MODELO INTEGRAL.**

##### 4.1. La brecha existente entre la teoría y la práctica.

Existe una evidente brecha entre el marco teórico y la práctica empresarial que las investigaciones de campo y las experiencias personales certifican. Resulta esencial comprender esa distancia y la manera de reducirla.

##### *a. Mejorar la aplicación práctica del cuerpo teórico.*

No obstante el desarrollo general de la disciplina, la información de costos ha venido perdiendo peso relativo en los últimos años. Los profesionales han ido volcando su tiempo hacia la participación en la formulación de estrategias, planes, presupuestos y tableros de comando e indicadores de gestión para fijar metas y evaluar desempeños. El aspecto de generación de información primaria de costos ha sido relegado a segundo plano, con dos impactos:

- La pobreza e imprecisión del input (los datos relevados) deteriora el output (los informes y reportes) y el análisis. La calidad de todo el proceso y de la información disminuyen, junto con su utilidad.
- La creciente percepción de parte de los altos directivos de empresa del escaso valor que esta información sobre costos y gestión aporta.

Debido a ello, cobran peso informes no surgidos de sistemas de contabilidad de gestión ni de los sistemas o contabilidad de costos, sino de áreas operacionales, que son así aplicados para gestionar procesos, lograr eficiencias, etc. Para revertir esta tendencia, es menester el empleo del arsenal teórico renunciando a dogmatismos y posiciones rígidas. Esto implica:

- Adoptar el pragmatismo a la hora de la implantación de sistemas de costos, superando –reiteramos- fanatismos y axiomas, eligiendo tal vez un modelo, pero calculando costos relevantes para cada objetivo y decisión. Por ejemplo, costos integrales predeterminados para fines contables de valuación de inventarios y de medición de rentabilidad de productos o segmentos de negocio (incorporando

variaciones en costos de producción como línea separada del estado de resultados), pero costos variables e incrementales para una toma de decisión referida a la tercerización, costos integrales históricos para la fijación de precios de venta cuando el mercado específico lo permita, etc.

- Definir el ámbito de generación de información dentro de la empresa de manera específica. Por ejemplo, establecer el área de la Contabilidad de Costos como generadora de información referida a los costos a nivel de detalle como alimento de la Contabilidad Directiva para información de gestión y de la Contabilidad Financiera para la confección de estados contables para terceros.
- Mantener actualizado el modelo, ajustándolo permanentemente a las necesidades de información de los usuarios internos con el fin de generar valor para el negocio y sus decisiones y ejecuciones.

*b. Revisar el marco teórico incorporando selectivamente lo que sucede en el mundo real.*

Se trata del camino inverso de regreso del punto a) enunciado más arriba. Debe investigarse y revisarse detenidamente lo que sucede en la práctica. Al igual que en otras disciplinas, la observación de lo que ocurre en el campo y su evolución - con validación posterior - debe ser tendencia a seguir para el cuerpo teórico. Se trata de un proceso continuo; el marco teórico no puede ser estático. Las experiencias de las empresas japonesas y alemanas ilustran claramente sobre la necesidad de adecuación de toda herramienta de gerenciamiento a la teoría de gestión y los objetivos organizacionales. La aplicación de teorías sobre costeo a la luz de las teorías de gestión es el concepto prioritario.

#### 4.2. Apuntes concretos para un modelo de gestión de costos.

En la descripción de los tres períodos históricos en la primera parte de este trabajo, decíamos que estamos transitando el 4° período. Habida cuenta de las afirmaciones desarrolladas en el acápite precedente, podemos delinear los aspectos diferenciales de ese 4° periodo a través de los conceptos que siguen.

##### 4.2.1. Relación entre las disciplinas Costos y Contabilidad de Gestión

La “contabilidad de gestión” es en verdad mucho más que un sistema contable que registra hechos pasados. Lo que denominamos “contabilidad de gestión o gerencial” es un edificio que se asienta sobre tres pilares centrales:

- Información analítica e integrada para la gestión (contable y extracontable) usualmente agrupada en tableros de comando e indicadores de gestión tanto físicos como monetarios, sobre la marcha de la empresa.
- Presupuestos y control
- Sistemas e información de costos

Los antedichos pilares de la “contabilidad gerencial” incluyen información histórica pero también proyecciones y pronósticos sobre el futuro, elemento que resulta básico para la decisión.

Los tableros de comando deben incluir la mayor cantidad posible de información en diferentes grados de análisis y detalle. No sólo se deben preparar para la alta dirección, sino para todos quienes gestionan. Deben contener información sobre las variables controlables a cada nivel para mejorar el desempeño. Dado que se opera sobre aspectos “físicos”, esos índices deben estar referidos a ellos primero, y al aspecto monetario después: las decisiones no se toman costos o ingresos “en sí”, sino sobre aquellas actividades que los generan.

La información de costos y su estudio deben ser vistos a la luz de un enfoque moderno. Lo que importa no es el cálculo exacto de los costos de productos o servicios “per se”, que de todas formas deben ser “los más precisos” que sea posible, sino la gestión de dichos costos. El gerenciamiento de los recursos para cumplir metas es propósito central del estudio de costos en el mundo competitivo. Volverlos eficaces (que permitan cumplir los fines) y eficientes (los menores costos para un fin dado, o los mayores resultados para un cierto monto de costos) son las claves.

Para gestionar los recursos, se debe contar con buena información de sus costos. La contabilidad de costos es un subsistema de la contabilidad patrimonial dedicado a la registración de los costos de las funciones productiva, comercial, administrativa, financiera y de investigación y desarrollo. Constituye un pilar esencial del instrumento generador de la información: el sistema de costos. Nunca debe ser confundido con un programa (algoritmo) de cálculo; lo que muchas veces se denomina “sistema” vendido por consultoras, es simplemente un software.

#### 4.2.2. Qué es un sistema de costos: definición operacional.

Seguimos aquí la línea de otros trabajos de Lavolpe, cuya sistematización marca una huella lograda a través de sucesivas aproximaciones en el tiempo.

El sistema de costos es el conjunto de tres factores que brindan información de costos de todas las funciones y actividades de la organización, con el objeto de tomar decisiones, controlar la gestión, gestionar los costos (incluyendo reducirlos) y elaborar información contable para terceros referida a la valuación de inventarios y determinación del costo de ventas.

Los tres factores son:

- Técnicas, métodos y procedimientos de costeo destinados a obtener costos unitarios lo más preciso que sea posible.
- Sistema de registro contable de los costos de la compañía, conocido como Contabilidad de Costos.
- Sistema de procesamiento de datos, que puede ser enteramente manual, planillas de cálculo (tipo Excel) o un software completo, encargados de procesar la información y generar informes aplicando las técnicas y procedimientos de costeo.

Costos unitarios referidos a objetos o unidades de costeo conforman la información generada por los sistemas de costos. Al respecto, una definición esencial de la doctrina es presentada así por Vázquez (1992):

*“El costo de producción exacto es una utopía. Aparte de ser una cifra convencional, el costo unitario de un producto o una orden de trabajo varía según el objetivo que se persiga al determinarlo. Así, se tendrá un costo cuando se quiere decidir si un artículo debe ser elaborado en una planta o adquirido en el mercado. Otro diferente cuando se pretende fijar un precio de venta. Uno distinto cuando se usa para medir eficiencia para decidir si el bien en cuestión debe ser discontinuado o no”. Con lucidez digna de quien posee experiencia de campo, agrega: “el hecho de que el costo unitario es un número convencional, y un solo guarismo no brinda respuesta a todos los interrogantes que se le plantean en su trabajo diario, no es nuevo para el contador de costos”.*

La determinación y el cálculo de costos “precisos” aunque no exactos (por ejemplo, con múltiples bases de asignación de costos indirectos o “cost drivers”, legado valioso de ABC, si bien ya existía el concepto antes de su existencia) es sólo el primer e imprescindible paso hacia el objetivo central: gestionar costos e ingresos, para mejorar resultados. Esto nos lleva a tratar de entender la finalidad del estudio de los costos en las firmas.

#### 4.2.3. Para qué debe servir el estudio de los costos en las empresas

El estudio de costos en las empresas debe servir para mejorar la gestión y hacer que ella permita alcanzar los objetivos que la dirección de la firma fijó.

La información que deben utilizar los decisores debe ser útil. El ser humano en general, y el decisor en la empresa en particular es más un “satisfactor” que un maximizador. La racionalidad es limitada. Dado que la información será siempre parcial, la posibilidad de procesarla tendrá limitantes, el tiempo será acotado y existirán otras restricciones cognitivas y emocionales, la decisión será “satisfaciente” y no “optimizante”. Existen diferentes sistemas de información y usuarios con sus propios intereses, posiciones y preocupaciones; los sistemas deben propender a satisfacerlos. Mediante información generada por sus sistemas, la disciplina Costos busca cumplir estos fines:

- **Tomar decisiones**
- **Controlar la gestión**
- **Valuar contablemente inventarios y costo de ventas.**
- **Reducir costos**

#### 4.2.4. Los cambios en la gestión de costos actual.

Los costos deben ser gestionados adecuadamente para lograr los niveles de eficacia y eficiencia requeridos. Dado que el costo es la expresión monetaria de un consumo de recursos físicos (materias primas, trabajo, equipamiento, servicios varios, etc.), los elementos a gestionar son dichos recursos, para así lograr un costo conveniente. Eso es la “administración de costos”, llevada a cabo mediante herramientas y técnicas de operación. Las investigaciones de campo certifican que la información de costos para la toma de decisiones es el objetivo primario. Pero la riqueza y calidad de los costos unitarios que se emplean no parece la mejor en muchos casos (ver encuestas en U.S.A.) aunque ejemplos como Alemania y Japón exhiben una realidad mejor.

*¿Qué factores marcan la diferencia en la satisfacción de los usuarios? La calidad y utilidad de la información de costos por unidad de costeo. El concepto de “costos múltiples” es la clave.*

Las investigaciones demuestran que hoy va quedando obsoleta la oposición entre los tradicionales modelos de costeo (integral versus variable, predeterminado versus resultante), incluso aunque las empresas utilicen una cierta etiqueta para definir qué sistema emplean (en general es el que aplican para reportes gerenciales y de contabilidad financiera). Todos esos “modelos” pueden brindar información útil para diferentes objetivos.

Resulta nuestro objetivo central exponer esa profunda transformación producida en las empresas en cuanto a elaboración y uso de los sistemas de costos. Un componente esencial de esa transformación es la aplicación real y amplia de un concepto básico de la doctrina: que pueden existir costos diferentes para diferentes objetivos.

Claro que la *propuesta de dar relevancia a esta realidad no debe alterar un axioma fundamental: los costos obtenidos siempre deben ser determinados adecuadamente respetando los principios generales y las técnicas de la buena doctrina.* Así, cada uno de los diferentes costos deberá estar correctamente formulado para cumplir con un cierto objetivo. Si ello ocurre, estamos ante un buen sistema de costos. Si los costos que el sistema genera no están correctamente formulados para cumplir diferentes objetivos, estamos en presencia de un mal sistema de costos. En verdad la calificación como bueno o malo del sistema de costos depende de la calidad del procedimiento de cálculo o determinación del costo, que es lo que en definitiva interesa al usuario de la información. Un ejemplo típico de estas cuestiones: **Objetivo A:** Determinar el costo de un artículo que se elabora en una planta con alta capacidad ociosa, con la finalidad de fijar el precio para exportación en volúmenes similares a la capacidad ociosa. **Costo incorrectamente formulado:** incluir en el costo unitario los costos fijos no absorbidos por dicha ociosidad. **Costo correctamente formulado:** No incluirlos. **Objetivo B:** Valorizar las existencias para fines contables de ese artículo, asumiendo que ya se produce y se exporta la producción adicional y la planta opera a pleno. **Costo incorrectamente formulado:** Valorizar de manera diferente los stocks, según la proporción existente al inicio de la exportación valorizando los de exportación con el mismo



criterio usado cuando se cotizó. **Costo correctamente formulado:** Valorizar a toda la producción con el mismo costo fijo unitario.

Se debe enfatizar cómo el concepto de “diferentes costos para diferentes objetivos” ha creado, por la necesidad de la gestión y con ayuda crucial de la informática, un cambio de paradigma. Los directivos de las empresas piden información de costos a diferentes niveles y con distinto contenido, para tomar decisiones. La velocidad alcanzada por la actual tecnología de procesamiento de datos ha vuelto ese deseo factible - como nunca había ocurrido en la historia - a un costo accesible para compañías de todo tamaño. En su esencia, los mejores sistemas de costos son hoy extraordinarias bases de datos de las que extraer la información confiable y oportuna útil para la gestión.

## 5. CONCLUSIÓN

La toma de decisiones es una finalidad de la administración. La información de costos basada en la Contabilidad de Costos como pilar de su estructura, ofrece un insumo valioso: costos a todo nivel. El concepto de costo “múltiple” - diferentes costos para una misma unidad de costeo – resulta clave. Los sistemas de costos deben ser instrumentos eficaces para la gestión en general y la de los recursos (y sus costos) en particular.

1. ***La teoría debe revisarse*** a la luz de la experiencia práctica.
2. ***La experiencia práctica debe ser enriquecida por la aplicación de conceptos teóricos sólidos***
3. ***La información analítica, detallada, confiable, oportuna y lo más preciso que sea posible aumenta el grado de satisfacción del usuario;*** su aplicación a la decisión mejora la gestión.
4. ***El costo exacto es utópico y no existe.*** Más aún: ***la máxima precisión en el costo unitario no siempre es la meta a alcanzar:*** información que orienta la acción para la mejora de la gestión es el objetivo primordial.
5. No existe “un” modelo (según lo define el marco teórico) que cubra todas las necesidades de todos los usuarios y las empresas. Por lo tanto, se puede afirmar que ***no hay un sistema de costos ideal o perfecto.***
6. ***Más allá de las clasificaciones que la doctrina enseña, a ojos de los usuarios, hay sistemas de costos buenos o malos. Un sistema de costos es bueno si permite determinar correctamente múltiples costos para diferentes objetivos, utilizado procedimientos correctos en su formulación.*** Un sistema de costos no es bueno si, debido a su estructura, no tiene capacidad de generar dicha información, cumpliendo así sólo parcialmente con sus finalidades.

En síntesis:

- *La aplicación práctica del concepto “diferentes costos para diferentes objetivos” se extiende en los sistemas de costos más avanzados, como lo evidencian las investigaciones de campo.*
- *Existe un cambio de paradigma que no ha llegado a ser percibido todavía en su real magnitud por la doctrina. El aporte de esta ponencia apunta a que lo recoja y adopte con énfasis.*
- *La vigencia real del concepto de “costo múltiple” para un mismo objeto de costos con diferentes objetivos está sustentada en dos factores vitales: la “gestión” lo pide, y la “tecnología” lo permite determinar.*
- *El primer paso consiste en tener un sistema bien diseñado que provea datos que generen información útil. Los dos pasos que siguen son conocidos: determinar costos correctamente, y usarlos bien.*

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Cascarini, D. (2003) *Contabilidad de Costos. Principios y esquemas*. Ediciones Macchi, Buenos Aires

Clinton D. y White, L. (2012) “Roles and Practices in Management Accounting: 2003-2012” *Management Accounting*, November 2012. New Jersey.

Friedl, G., Hammer, C., Pedell, B. y Küpper, H. (2009) “How Do German Companies Run Their Cost Accounting Systems” *Management Accounting*, Winter 2009. New Jersey.

Giménez, C. y colaboradores (1995) *Costos para empresarios*. Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Horngrén, C., Datar, S. y Rajan, M. (2012) *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial. 14ª. Edición*. Pearson, México D.F.

Hutchinson, R. y Liao, K. (2009) “Zen Accounting: How Japanese Management Accounting Practice Supports Lean Management”, *Management Accounting*, Fall 2009. New Jersey.

Krumwiede, K. y Suessmair, A. (2008) “A Closer Look at German Cost Accounting Methods”, *Management Accounting*, Fall 2008. New Jersey.

Lavolpe, A. (1993) “Los sistemas de costos, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión”, ponencia presentada al III Congreso Internacional de Costos, Madrid, España.

Lavolpe, A. (2003) “Los sistemas de costos y la contabilidad de gestión: pasado, presente y futuro”, ponencia presentada al VIII Congreso Internacional de Costos, Punta del Este, Uruguay.

Smolje, A. (2016) *Reducción de costos. Ideas, técnicas y casos*. Editorial La Ley, Buenos Aires.

Stratton, W., Desroches, D., Lawson, R. y Hatch, T. (2009) “Activity-Based Costing: Is Still Relevant?” *Management Accounting*, Spring 2009. New Jersey.

Van Derbeck, E. (2013) *Principles of Cost Accounting. 16<sup>th</sup>. Ed.* South Western Cengage Learning, Mason OH.

Vázquez, J.C. (1992) *Costos*. Editorial Aguilar, Buenos Aires

Yardin, A. (2010) *El análisis marginal*. Osmar Buyatti, Buenos Aires.

Yoshikawa, T. (2001) “Cost Accounting Standard and Cost Accounting Systems in Japan. Lessons from the Past – Recovering Lost Traditions”, *Accounting Business & Financial History*, vol. 11, N° 3.