

Antonio Lavolpe

Universidad Nacional
de Buenos Aires
ARGENTINA

LOS SISTEMAS DE COSTOS DENOMINADOS HISTORICOS Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS

Reflexiones sobre el contenido
de su enseñanza

1. *Introducción.*—2. *Tratamiento en la doctrina del costo histórico (real o resultante) versus los predeterminados, presupuestos o standards.*
3. *Procedimientos y principios aplicables a un sistema de costos histórico:*
 - 3.1. *Valores monetarios.*—3.2. *Desperdicios.*—3.3. *Tiempos de mano de obra.*
 - 3.4. *Producción estacional.*—3.5. *Contabilización de ciertos cargos.*
 - 3.6. *Determinación de la capacidad instalada.*—3.7. *Eliminación de una línea.*
4. *Entonces, ¿cuál es la diferencia entre un sistema de costo histórico y un sistema de costos predeterminado, presupuesto y standard?:*
 - 4.1. *Diferencia en lo atinente a los valores monetarios.*
 - 4.2. *Diferencia en lo atinente a la determinación de sus componentes físicos.*
 - 4.3. *Diferencia en lo atinente a la determinación de la capacidad instalada.*
 - 4.4. *Diferencia en lo atinente a los cálculos a efectuar al cierre de cada período de costos.*—5. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCION

EXISTE en la doctrina una clasificación de los sistemas de costos que es, con diferencia de matices según el autor, la siguiente:

1. Según la *forma como se acumulan los costos* y se desarrolla el proceso industrial:
 - Sistemas de costos por procesos.
 - Sistemas de costos por órdenes o lotes.

2. Según el *momento en que se calculan los costos*:
 - Costos históricos, reales o resultantes.
 - Costos predeterminados o presupuestos.
 - Costos *standard*.
3. Según se *incluyan o no los costos fijos* en los inventarios existen dos métodos para costear:
 - Costeo por absorción.
 - Costeo variable.

A su vez, algunos autores clasifican a los sistemas *según el objetivo perseguido* en el cálculo de los costos. Habitualmente los dividen en:

- para fines contables (valuación de productos terminados en *stock* o vendidos);
- para control de gestión (medir eficiencia comparando lo previsto con lo ejecutado);
- para la toma de decisiones (fijar precios; fabricar o comprar, etc.).

Cada una de estas clasificaciones es independiente de las otras y, sobre todo las tres primeras, permiten tipificar un sistema dado: «esta empresa emplea un sistema de costos por procesos, históricos y por absorción» o «esta empresa utiliza un sistema de costos por órdenes, presupuesto y por costeo variable».

La cuarta clasificación es, en rigor, el agrupamiento clásico de los *objetivos* que debe tener un sistema de costos y que pueden ser logrados con mayor o menor fluidez, según a qué subclasificación pertenece de las numeradas aquí como 2 y 3.

Es propósito de este trabajo revisar en forma crítica esta clasificación que, en mi opinión, es interpretada en forma diferente por algunos autores y/o profesores, lo que acarrea consecuencias no deseadas en la comprensión de la disciplina por parte de los alumnos.

2. TRATAMIENTO EN LA DOCTRINA DEL COSTO HISTORICO (REAL O RESULTANTE) VERSUS LOS PREDETERMINADOS, PRESUPUESTOS O STANDAR

Existe una interpretación generalizada de que la obtención de costos unitarios en un sistema de costos históricos por absorción se efectúa de esta forma:

- *Para la materia prima:*

Cantidad total consumida valorizada a precios pagados por su compra cuando ingresaron al depósito

DIVIDIDO

Cantidad de unidades producidas en el período considerado.

- *Para la mano de obra directa:*

Dotación de personal que trabajó en el período considerado valorizada a los jornales pagados en cada período de producción

DIVIDIDO

Cantidad de unidades producidas en el período considerado.

- *Para la carga fabril variable:*

Monto devengado en cada período de producción

DIVIDIDO

Cantidad de unidades producidas en el período considerado.

- *Para la carga fabril fija:*

Monto devengado en cada período de producción

DIVIDIDO

Cantidad de unidades producidas en el período considerado.

Siendo:

«Períodos de producción»: cada uno de los meses que van desde el cierre del ejercicio anual anterior hasta el mes que se costea.

«Período considerado»: el comprendido entre el cierre del ejercicio anual anterior y el mes que se costea.

Según esta interpretación, el costo unitario histórico por absorción de la producción obtenida en una empresa en el período enero a marzo (pe-

ríodo considerado) para el proceso de conversión (mano de obra directa y carga fabril) es el cociente entre los valores monetarios devengados en cada uno de los meses de enero a marzo (períodos de producción) y la suma de los volúmenes producidos en cada uno de esos meses. Para la materia prima, el cociente entre cantidades consumidas en el período enero a marzo valorizadas a los precios que fueron compradas, dividido las unidades producidas en el trimestre.

Esta interpretación del costo histórico, en la que el costo unitario es la resultante de una simple división de costos erogados en diferentes valores monetarios de diferentes meses, por los volúmenes diferentes producidos en cada uno de esos meses, es evidentemente errónea. Algunos autores señalan, inclusive, que éste es uno de los defectos de los sistemas de costos históricos y le efectúan «correcciones» que intentan paliar esos defectos.

No estamos de acuerdo: un sistema de costos (sea histórico o *standard*) debe cumplir con todos los requisitos exigidos por la disciplina para establecer costos unitarios con los fines y objetivos señalados en la Introducción de este trabajo (contables, de control de gestión y de toma de decisiones) sin perjuicio de que algunos sistemas sean más eficaces que otros para determinados objetivos.

Así, el costo *standard* será infinitamente mejor que el histórico para efectuar un buen control de gestión. Pero ello no significa de ninguna manera que un sistema de costos históricos no permita hacer absolutamente nada para ese objetivo. Por otra parte, los Organismos y Asambleas profesionales coinciden en destacar desde hace casi veinte años (Avellaneda-1969, y más recientemente el Informe 3 de la Comisión de Estudios de Contabilidad del C.P.C.E.C.F.), el concepto de «costo necesario» como pauta para la valuación de los productos.

Queda claro, entonces, que un sistema de costos históricos que no respete los procedimientos y principios que pasaremos a considerar en el punto 3, no merece ser considerado como tal: es un mamarracho que no debe ser objeto de análisis en nuestros planes de enseñanza. Sería lo mismo que en Medicina, se le enseñe a los alumnos que existiendo dos técnicas quirúrgicas posibles y aceptadas, una más moderna que la otra, al enseñar la más antigua no se incluyan procedimientos de asepsia comunes a cualquier intervención quirúrgica, y cuya no utilización elevaría el número de muertes por infección.

3. PROCEDIMIENTOS Y PRINCIPIOS APLICABLES A UN SISTEMA DE COSTOS HISTORICO

3.1. VALORES MONETARIOS

No existe más el costo como promedio o suma de valores monetarios de diferentes períodos. Todo se debe expresar a moneda de cierre del período que se analiza. Por tanto, si se calculan costos mensuales o por períodos más amplios se deberá actuar de las siguientes maneras respectivamente:

3.1.1. *Costos mensuales*

Se parte del supuesto de que, al ser costos mensuales, al cierre del mes anterior se obtuvieron los costos respectivos expresados en la moneda de ese mes. Por tanto, el costo de la producción del mes en curso se calculará así:

Producción en proceso al cierre del mes anterior *reexpresada* más: cargos del mes, a saber:

- consumos de materiales y materias primas: valor al cierre del mes anterior en Almacenes, *reexpresada* o a *costo de reposición*, según se disponga;
- jornales y remuneraciones en general: están expresados ya en moneda de cierre del mes en curso;
- carga fabril variable: la devengada real del mes o la aplicada sobre bases presupuestadas reexpresadas;
- carga fabril fija: la devengada real del mes o la aplicada sobre bases presupuestadas reexpresadas.

Menos: producción en proceso al cierre del mes, clasificada por naturaleza, y valorizada a los valores monetarios obtenidos en el mes.

Dividido: producción transferida a otro Departamento o a Almacenes.

Otra forma de calcularlo —siempre para el caso de costos mensuales— es efectuar la ecuación del Anexo F cada vez que se cierra el balance mensual, partiendo de las existencias al cierre del último ejerci-

cio anual, y reexpresando todos los cargos de cada uno de los meses anteriores a moneda del mes en curso (1).

3.1.2. Costos por períodos más amplios

Se procede igual que en el segundo método de los costos mensuales, y se obtiene el costo unitario del período (trimestre, semestre, año).

3.2. DESPERDICIOS

Se deberán separar los desperdicios normales de los anormales. Los desperdicios de materias primas —más el costo de su procesamiento en departamentos anteriores en caso de ser semiproductos o semielaborados— deberán ser:

- a) Incluidos en el costo: los desperdicios normales.
- b) Imputados a resultados: los desperdicios anormales.

Acá se advierte claramente el concepto de «costo necesario». Se podrá alegar que «costo normal» no es «costo necesario», y es cierto. El concepto de «costo normal» es íncito del «costo *standard*» y plantea la idea de «costo meta». Pero no hay ninguna duda que, aunque no se utilicen costos *standard*, en toda empresa se tiene una idea cabal de lo que es un desperdicio anormal y se podrá, con mayor o menor flexibilidad, establecerlo.

3.3. TIEMPOS DE MANO DE OBRA

Acá debemos hacer varias distinciones. En primer lugar, hay un valor de mano de obra directa contenido en desperdicios o producción defectuosa no reprocesable, que deberá ser tratado de manera similar a los desperdicios normales y anormales. Pero existen interrupciones relativamente prolongadas de la producción —muchas veces turnos completos de determinados sectores— provocados por cortes de energía; reparaciones extraordinarias u otras causas, que disminuyen sensible-

(1) Ver *Reflexiones sobre la enseñanza de la materia costos y las nuevas normas sobre valuación en los estados contables*, de A. LAVOLPE y A. SMOLJE (IX Congreso IAPUCO, Salta, 1986).

mente el volumen de producción del mes. En estos casos, deberá calcularse razonablemente el costo de esa mano de obra a efectos de poder separarlo y poder informarlo a la Dirección como costo de mano de obra de esa inactividad, y no asignarlo a la producción del mes. Y no se diga que esto es aplicable solamente a empresas de envergadura. Ciertos sectores de fábrica que trabajan sobre pedidos o pequeños talleres que trabajan por órdenes, tienen implementados sistemas que les obligan a asignar a órdenes especiales los tiempos ociosos del personal. Y esta información es utilísima para el encargado o dueño, ya sea para control de gestión o para presupuestaciones futuras.

3.4. PRODUCCIÓN ESTACIONAL

Una empresa que tiene una actividad con volúmenes importantes de producción en determinadas épocas del año por razones estacionales, que se reducen a volúmenes menores en otras épocas del año, no debe repartir los costos fijos mensuales de capacidad en forma uniforme para los doce meses, sino que deberá distribuirlos en cada período dentro del año, de acuerdo al nivel de actividad previsto por su carácter estacional. Es erróneo mostrar costos fijos unitarios reducidos en los meses de alta actividad contra costos fijos unitarios elevados en los meses de baja actividad.

3.5. CONTABILIZACIÓN DE CIERTOS CARGOS

Existen ciertos cargos que no son mensuales y que un sistema de costos —sea histórico o predeterminado— debe previsionarlos o diferirlos según el caso, para una correcta determinación de costos unitarios y un adecuado apareamiento entre ingresos y costos. Los más conocidos son:

- a) Ciertas cargas sociales (como sueldo anual complementario, vacaciones y feriados pagos) que se pagan en determinados meses del año y son costos necesarios para la producción de todo el año.
- b) Costos de mantenimiento programado: deberán provisionarse mensualmente.
- c) Costos de mantenimiento extraordinario no programado: deberá estudiarse qué porción corresponde a una pérdida y qué parte

- corresponde a un mantenimiento programado que se aprovechó para realizar conjuntamente con el extraordinario.
- d) Costos de iniciación: los mayores costos derivados del lanzamiento de una línea deberán diferirse para su amortización en un período dado.
- e) Parada anual: es habitual en algunas empresas que se interrumpe la actividad en la época estival para dar las vacaciones al personal y efectuar mantenimiento extraordinario programado. Un buen sistema de costos deberá tener claramente expuestos los tres conceptos, a saber: vacaciones al personal; mantenimiento extraordinario programado (vistos en *a* y *b*) y costos fijos no absorbidos por la parada, prorrateando su costo entre todo el período de actividad.

3.6. DETERMINACIÓN DE LA CAPACIDAD INSTALADA

Otro de los errores comunes es suponer que un sistema de costos históricos *por absorción*, debe repartir todos los meses sus costos fijos de capacidad y/o de operación entre la producción real, aunque exista:

- a) Disminución programada en el volumen de producción por razones de mercado.
- b) Disminución sensible de producción no programada, provocada por factores imprevistos (falta de energía; huelgas; falta de materia prima, etc.).

En primer lugar, cabe señalar que un buen sistema de costos históricos por absorción deberá tener separados sus costos fijos de sus costos variables. Además, toda empresa tiene una idea adecuada de cuáles son sus capacidades de producción aprovechables. Por tanto, dispone de formas razonables de separar del costo del producto aquellos costos fijos no absorbidos por la disminución de la producción originada en las dos causas señaladas, y mostrarla en los estados de resultados respectivos.

3.7. ELIMINACIÓN DE UNA LÍNEA

También leemos que un defecto del costo histórico por absorción es la asignación de costos fijos directos de una línea que es disconti-

nuada, a las otras líneas que continúan fabricándose. Esto es un error y no un defecto. Los costos fijos que se sigan erogando, que eran necesarios para la línea que ya no se fabrica, y que no lo son para las líneas en actividad, deben ser considerados una pérdida.

4. ENTONCES, ¿CUAL ES LA DIFERENCIA ENTRE UN SISTEMA DE COSTOS HISTORICO Y UN SISTEMA DE COSTOS PREDETERMINADO, PRESUPUESTO Y *STANDARD*?

Como quizá alguien se formule esta pregunta a esta altura del trabajo intentaré una respuesta que espero sea compartida y sirva, sobre todo, para una correcta forma de exponerla al alumnado.

4.1. DIFERENCIA EN LO ATINENTE A LOS VALORES MONETARIOS

Hasta la aparición de la contabilidad a moneda de cierre, una de las diferencias entre los dos sistemas estaba íntimamente vinculada a los valores monetarios: los sistemas de costos históricos utilizaban valores monetarios de diferentes períodos anteriores para valuar existencias y costos de ventas; los sistemas de costos *standard*, en cambio, utilizaban valores monetarios más actuales e inclusive, futuros, ya que podían tener una vigencia posterior al del período mensual que se estaba analizando. Obsérvese que precisamente uno de los problemas que encaran los capítulos de los libros de costos dedicados a Costos *standard* es el tratamiento de la «revaluación de los *stocks*» en los estados contables.

Hoy día en nuestro país, luego de la modificación de la legislación y el dictado de las respectivas normas profesionales, *esta diferencia ha desaparecido*.

Al cierre de cada período es necesario expresar todos los activos no monetarios en moneda de cierre, cualquiera sea el sistema de costos que se utilice (histórico o *standard*).

4.2. DIFERENCIA EN LO ATINENTE A LA DETERMINACIÓN DE SUS COMPONENTES FÍSICOS

Los sistemas de costos predeterminados basan el cálculo del costo en ciertos criterios técnicos, que se apoyarán en experiencias anteriores y con pautas de eficiencia predefinidas.

Como es sabido, las especificaciones de materia prima, la dotación de personal y los tiempos de máquina (*standards* físicos, como los denomina Vázquez) son elaborados por técnicos en ingeniería, y ellos definirán el grado de exigencia en el costo-meta pretendido. Es criterio generalmente aceptado que cuando el costo-meta pretendido se basa en experiencias anteriores analizadas críticamente, estamos ante un costo predeterminado o presupuesto que se utiliza fundamentalmente, para fijar precios y medición de performance. En cambio, cuando el costo-meta se basa en condiciones ideales —ya sean óptimas, normales o habituales— estamos ante un costo *standard*. El costo histórico, en cambio, será el resultado de dividir los costos devengados en el período, previo (o posterior) ajuste de los mismos, según se explica en el punto 3.2 y 3.3, por las unidades producidas.

4.3. DIFERENCIA EN LO ATINENTE A LA DETERMINACIÓN DE LA CAPACIDAD INSTALADA

Los sistemas de costos predeterminados presupuestos repartirán los costos fijos de capacidad y de operación sobre volúmenes que se espera vender.

Los sistemas de costos *standard* los repartirán sobre volúmenes habituales, normales u óptimos, según el grado de exigencia planteado al formular el *standard*.

El costo histórico, en cambio, será el resultado de dividir los costos devengados en el período, previo o posterior) ajuste de los mismos, según se explica en el punto 3.6, por las unidades producidas.

4.4. DIFERENCIA EN LO ATINENTE A LOS CÁLCULOS A EFECTUAR AL CIERRE DE CADA PERÍODO DE COSTOS

El procedimiento matemático que se efectúa es, como se sabe, el siguiente:

- *En los sistemas de costos históricos*

Costos devengados en el período según la contabilidad (2)

DIVIDIDO POR

Producción realizada en el período

- *En los sistemas de costos predeterminados, presupuestos y standard*

Producción realizada en el período

MULTIPLICADO POR

Costos unitarios (predeterminados, presupuestos o *standard*) por naturaleza.

De esta manera se obtiene el costo absorbido por naturaleza. Este costo absorbido por naturaleza se compara con los

Costos devengados en el período según la contabilidad (2)

y se obtienen las distintas variaciones por naturaleza que adquieren diversas denominaciones, según los autores.

Visto lo precedente en forma de ecuación, tendremos:

- En costos históricos:

$$\frac{C d}{P r} = C u \quad [1]$$

(2) Registrados, según se explica en el punto 3, por naturaleza de la erogación (materia prima, jornales directos, carga fabril variable, carga fabril fija).

De esta manera se obtiene el *costo unitario por naturaleza del período*.

Cabe aclarar que cuando decimos «unidad» nos referimos a la unidad de producto en caso de empresas monoproductoras o a otros módulos para medir el nivel de actividad, en el caso de empresas poliproductoras.

- En costos predeterminados, presupuestos y *standards*:

$$C u \times P r = C a \quad [2]$$

y, como se sabe:

$$C a - C d = V \quad [3]$$

Siendo:

C d: Costos devengados en el período según la contabilidad.

P r: Producción realizada en el período.

C u: Costo unitario.

C a: Costo absorbido.

V : Variaciones.

La ecuación [3] se puede expresar también así:

$$C d = C a - V$$

Si *V* es igual a *cero*:

$$C d = C a \quad [4]$$

Reemplazando *C a*, según [4] en [2], tendremos:

$$C u \times P r = C d$$

, que es la fórmula del Costo predeterminado, presupuesto y *standard*, cuando no hay variaciones.

Pasando *P r*, tendremos:

$$C u = \frac{C d}{P r}$$

que es la fórmula del Costo histórico, según [1].

En definitiva:

- a) En el costo histórico se utiliza la división para obtener costos unitarios.

- b) En el costo predeterminado, presupuesto y *standard*, se utiliza la multiplicación para controlar costos incurridos (*C d*).
- c) Si los costos devengados en el período, según la contabilidad (*C d*) están correctamente registrados conforme se explica en el punto 3 de este trabajo:
 - los costos unitarios obtenidos por los sistemas de costos históricos serán más precisos, sin estar influenciados por errores de registración;
 - las variaciones que se obtienen en los sistemas de costos predeterminados, presupuestos y *standards* no estarán influenciadas por criterios o errores contables.

5. CONCLUSIONES

1. La contabilidad de costos, como subsistema de cualquier sistema de costos, se ocupa fundamentalmente de registrar los costos devengados en cada período contable.
2. Dicho registro deberá ser hecho respetando el principio del «costo necesario», sea cual fuere el sistema de costos que se utilice.
3. Existe una creencia generalizada —desarrollada además por autores nacionales y extranjeros— que en los sistemas de costos históricos no se respeta ese principio.
4. La igualación del costo histórico con los predeterminados en lo atinente a los valores monetarios ha aproximado mucho a los dos tipos de sistemas.
5. Las cátedras de costos deberían revisar, en consecuencia, el enfoque que se le da a este tema a efectos de no confundir al alumnado sobre qué se entiende por una correcta *contabilidad de costos*.