

# Costeo completo y costeo variable: ¿antagonismo o complementariedad?

*Complete and Variable Costing. Antagonism or Complementarity?*

AMARO YARDIN<sup>1</sup>

## Resumen

---

Se trata de una propuesta que pretende ser superadora de la vieja polémica «costeo completo o costeo variable». Se sostiene que no existe incompatibilidad entre ambos modelos; por el contrario, ambos deben interpretarse como complementarios, con objetivos diferentes y, por consiguiente, sus respectivos diseños se adaptan perfectamente bien a los objetivos para los cuales fueron creados.

Se parte de la aceptación de dos vertientes de la contabilidad: la contabilidad patrimonial (o financiera o para terceros) y la contabilidad de gestión (o gerencial o para uso interno).

Se concluye en que cada uno de los modelos se adapta y cumple perfectamente con los objetivos de cada una de las ramas señaladas. Por consiguiente, el único problema que puede presentarse es el empleo incorrecto, aplicándose el modelo de costeo completo en la contabilidad de gestión o, contrariamente, el costeo variable en la contabilidad patrimonial.

Palabras clave: costeo completo, costeo variable, contabilidad de gestión, contabilidad patrimonial.

JEL: M10; M41; M19

## Abstract

---

This article works on a proposal that seeks to overcome the old controversy regarding “Complete or Variable Costing”, arguing that there is no incompatibility between both models and that, on the contrary, they should both be interpreted as complementary, with different purposes. Consequently, their respective designs can be adapted perfectly to the objectives for which they were created.

This idea is based on the acceptance of two aspects of Accounting: Patrimonial Accounting (or financial, or for others) and Management Accounting (or for internal use).

It is hereby concluded that each one of the models can be adapted perfectly and that they successfully meet the targets of each one of the mentioned branches. Therefore, the only problem that can be found is the incorrect employment of these models; that is to say, applying the Full Costing model in Management Accounting and, conversely, applying the Variable Costing in Financial Accounting.

Keywords: full costing, Variable Costing, Management Accounting, Financial Accounting.

JEL: M10; M41; M19

---

<sup>1</sup> Universidad Nacional del Litoral (UNL)

## 1. Los objetivos de la contabilidad

Si recurrimos al diccionario de la Real Academia Española, encontramos las siguientes acepciones del término «contabilidad»:

1. Sistema adoptado para llevar las cuentas y razón en las oficinas públicas y particulares.
2. Aptitud de las cosas para poder reducir las a cuenta o cálculo.

Un diccionario prestigioso, como lo es el *Diccionario Enciclopédico Salvat Universal*, agrega otra acepción:

3. Conjunto de técnicas que coordinan, disponen e interpretan de forma sistemática las operaciones de la actividad empresarial con el objeto de establecer su situación patrimonial, determinar sus resultados y explicar las causas que los han producido. Luego agrega que la contabilidad se divide en dos ramas esenciales según su finalidad: a) la contabilidad general y b) la contabilidad analítica, también llamada «de costes».

Es interesante observar que Jonathan Harris en la fecha en que escribiera su conocido artículo denominado *¿Cuánto ganamos el mes pasado?* parece haber ignorado la distinción que hace la tercera acepción del diccionario señalado.

En efecto, en la propuesta de su modelo, cuyo concepto fundamental consiste en excluir los costos fijos del costo de producto o servicio, Harris no hace alusión alguna a la existencia de las dos ramas de la contabilidad que estamos analizando. En consecuencia, el nuevo modelo, que actualmente conocemos bajo la denominación de *costeo variable*, fue propuesto para la contabilidad —toda la contabilidad, sin distinción—.

Entendemos que existe un inexcusable error en dicha propuesta, toda vez que el modelo de costeo variable resulta absolutamente inadecuado para los fines de la contabilidad patrimonial, cuyo objetivo consiste en determinar un costo que sirva para valorar los inventarios. Si se aplicara como valor de los inventarios el costo exclusivamente variable, no cabe ninguna duda de que ellos estarían subvaluados.

Interpretamos que el modelo de costeo variable es completamente apto para calcular el *costo* —no el *valor*— de un objetivo productivo para la adopción de decisiones internas, tales como aumentar o disminuir los niveles de actividad, crear o suprimir actividades, fijar un piso al precio de venta, etc., pero *de ninguna manera para asignar valores a los stocks*.

Es interesante recordar que cuando el costeo variable comenzó a invadir los ámbitos académicos, a los módulos que lo contenían se los llamó «costos para la toma de decisiones», denominación que, implícitamente, significaba que el costeo tradicional, o costeo completo, no tenía la finalidad de servir para tomar decisiones. ¿Qué propósito le quedaba, entonces, al costeo completo? Indudablemente, asignarle valor a los inventarios.

No es, por consiguiente, sorprendente que el modelo de Harris no haya tenido cabida franca en las actividades empresariales, profesionales o académicas. Si el autor hubiera

aceptado que la contabilidad alberga dos ramas, ambas con objetivos diferentes, y, en consecuencia, hubiera dirigido su propuesta exclusivamente a la contabilidad de gestión, seguramente otra habría sido su suerte, y mejor.

## 2. Los objetivos de la contabilidad patrimonial

Creemos que la verdadera interpretación de los fenómenos económicos nos lleva inexorablemente a la aceptación de la existencia de estas dos vertientes, cada una con sus objetivos distintos y, por ende, con modelos de diseños diferentes.

Los objetivos de la contabilidad patrimonial residen en determinar la situación patrimonial de la organización, así como las causas de los resultados que dan origen a sus modificaciones cuantitativas y cualitativas.

En otros términos, esta contabilidad busca calcular los ingresos alcanzados y sus costos asociados, así como las causas que expliquen los resultados de la actividad.

Aceptando esta afirmación, es obvio que todos los costos, es decir, todos los esfuerzos productivos valuados monetariamente deben ser contemplados; o sea, deben ser incluidos todos los costos, tanto fijos como variables.

Una interpretación diferente, excluyendo los costos fijos, daría lugar a aceptar que ellos no son necesarios para el desarrollo de las actividades, lo que resulta notoriamente absurdo.

Por consiguiente, para el cumplimiento de estos objetivos, es imprescindible adoptar el modelo de costeo completo.

## 3. Los objetivos de la contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión, por su parte, no persigue la determinación del resultado periódico de la organización, sino la conveniencia o inconveniencia de llevar adelante una actividad concreta comparando los ingresos previstos con los costos asociados a ellos.

Para el cumplimiento de este objetivo, debe ser empleado el concepto de *costo relevante*, que reside en calcular la magnitud de los costos de una actividad concreta o, en otras palabras, cuáles son los costos que deben afrontarse para su realización, *que serían ahorrados si dicha actividad no fuera abordada*.

Nótese que para este objetivo resulta muy claro que no deben ser computados los costos fijos, por la sencilla razón de que ellos no serían ahorrados en el supuesto de que la actividad no se llevara adelante. Los costos fijos no son relevantes para esta decisión.

Cuando la decisión se base en determinar la conveniencia de aumentar la capacidad productiva de la organización —por ejemplo, adquiriendo un nuevo equipo—, el costeo variable toma en consideración los costos fijos incrementales, por su carácter de costo relevante.

#### 4. Una aclaración imprescindible

Es sabido que el costeo completo puede adoptar las siguientes modalidades:

- a. De absorción total, o de plena absorción.
- b. De absorción parcial.

El primero considera que todos los costos fijos deben ser incluidos en el costo del bien o servicio, inclusive los costos de apoyo. El segundo considera que deben ser incluidos en el costo del bien o servicio solo aquellos que sean devengados en el sector de producción.

Es obvio que nuestras reflexiones aluden al costeo completo de plena absorción, toda vez que es la única modalidad que cumple con los fundamentos del modelo: *incluir todos los costos necesarios para ejecutar la actividad*. Es, por consiguiente, insostenible aceptar la modalidad de absorción parcial, por la simple razón de que no incluye todos los costos necesarios, salvo que se acepte el absurdo de que los costos de apoyo no son necesarios.

Como una reflexión adicional, lamentamos que las normas profesionales hayan adoptado la modalidad de costeo completo de absorción parcial, lo que afecta el prestigio de la profesión.

#### 5. Conclusión

Creemos que las reflexiones precedentes son suficientes para concluir en que los modelos de costeo completo y costeo variable son no solo perfectamente compatibles sino complementarios. Cada uno de ellos tiene su propio objetivo con su diseño adaptado al mismo:

- El Costeo Completo para la Contabilidad Patrimonial.
- El Costeo Variable para la Contabilidad de Gestión.

Por lo tanto, sugerimos abandonar la tradicional discusión en torno a la prevalencia de uno u otro modelo y reconocerlos a ambos como adaptados a objetivos diferentes.

#### Bibliografía

David, J. y Yardin, A. (2000). «Objetivo de los Estados Contables destinados a terceros». *Revista Enfoque, reflexao contabil*. Universidad Estadual de Maringa (Brasil), enero-junio de 2000.

Hornngren, Charles T., Foster, G. y Datar, S (2002). *Contabilidad de Costos* (10.<sup>a</sup> edición). México DF: Prentice Hall.

Yardin, A (2012). *El Análisis Marginal* (3.<sup>a</sup> edición). Buenos Aires: Edit. Osmar D. Buyatti.