

**XLI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**COSTEOS VARIABLE Y POR ABSORCIÓN:
EL STOCK EN EL LIBRO DE PASES**

Categoría propuesta: Comunicaciones vinculadas a la actividad docente

Autores

Marcela Susana Ambrosini (Socio activo)

Mario Andrés Murchio (Socio activo)

Alejandro Daniel Hosch (Socio adherente)

Río Cuarto (Córdoba), Octubre 2018

ÍNDICE

RESUMEN.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA ÚNICO DE INFORMACIÓN	4
3. PLAN DE CUENTAS CON APERTURA GERENCIAL	6
4. TRATAMIENTO Y EXPOSICIÓN DE GASTOS DE PRODUCCIÓN	7
5. CONCLUSIONES PARA EL DEBATE	19
BIBLIOGRAFÍA.....	20

RESUMEN

La actuación de profesionales en actividades vinculadas con la determinación y cálculo de los costos de producción supone un ejercicio frecuente orientado a decidir sobre la elección del sistema de costeo más adecuado a la situación bajo análisis, ya sea por las ventajas e inconvenientes que presenta cada uno de ellos como por los diferentes usuarios a los que puede destinarse la información.

En aquellos casos en los que durante el ejercicio económico se aplique el sistema de costeo variable, necesariamente deberán realizarse ajustes a fecha de cierre de ejercicio para adecuar la información a los requerimientos de las Normas Contables Profesionales. Esta tarea supone la realización de cálculos y definición de partidas contables para hacer posible el ajuste y obtener como productos finales, informes para la gestión y Estados Contables de publicación según normas de exposición.

Como resultado de la actividad profesional pero más especialmente por la experiencia en prácticas áulicas, los autores de esta idea sostienen que el plan de cuentas el eje sobre el que gira la estructura y genera diversos caminos para el cumplimiento del objetivo perseguido.

En tal sentido, la propuesta consiste en compartir y someter a discusión una cuestionada metodología de cálculo, registración contable y exposición, caracterizada por su simplicidad y para ser utilizada a fecha de cierre de ejercicio económico e inicio del siguiente, con la finalidad de exponer la información según el usuario al que se destine.

1. INTRODUCCIÓN

La naturaleza, dimensión y cultura de las organizaciones así como los requerimientos de los *stakeholders* generan una oferta y demanda de información que, propulsada por las nuevas tecnologías, resulta difícil de imaginar. Pensar a la contabilidad como un sistema único de información que posibilite la carga de datos necesarios para adaptarlos a los requerimientos de los múltiples usuarios, reporta beneficios que superan ampliamente los costos de su implementación.

En este escenario, la propuesta a desarrollar restringe su alcance a PyMEs de naturaleza industrial que costean su producción bajo el sistema de costeo proporcional y en consecuencia, a fecha de cierre de ejercicio se deben realizar, entre otros, ajustes a cuentas que integran el rubro Bienes de Cambio para dar cumplimiento a las Normas Contables vigentes.

En otras palabras, activar el stock considerando como recursos solamente a los factores de naturaleza variable, implica computar como resultado negativo a los restantes agregados inherentes a la producción. Y proceder bajo este enfoque genera la necesidad de activar en los productos, los gastos vinculados a la producción tal como lo señala la RT 17.

Para poder llevar a cabo la tarea, es menester elaborar un plan de cuentas que admita una apertura con la flexibilidad suficiente para recabar datos durante el período de operaciones y posibilitar ajustes sin un excesivo grado de complejidad en las cuentas que así lo requieran.

Habiendo abordado la temática en una ponencia¹ presentada por los autores del presente escrito, en esta oportunidad se retoma la idea inicial con el objetivo de avanzar y profundizar la propuesta original proponiendo un debate en un tópico que se considera polémico.

2. LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA ÚNICO DE INFORMACIÓN

Las empresas cuentan con sistemas contables que, con mayor o menor desarrollo, se utilizan para recolectar, registrar, analizar y presentar información relativa a la marcha de los negocios. Dado que la información es utilizada por diferentes usuarios y diversos fines resulta conveniente que se trate de un sistema único de información.

Desde hace tiempo, la doctrina se ha ocupado de brindar clasificaciones y denominaciones a la contabilidad, dando lugar a la ya conocida diferenciación entre la Contabilidad Patrimonial o Financiera y la Contabilidad para la Gestión. Mientras la primera se ocupa de la elaboración de los Estados Contables bajo las normas establecidas por las Resoluciones Técnicas y brindando información para usuarios externos, la segunda responde a las necesidades internas de la empresa con el objetivo de medir la estrategia o la gestión del ente para la toma de decisiones. De esta manera, si bien coexisten según la finalidad perseguida ya se ha expresado en ámbitos académicos y de ejercicio de la profesión, que la contabilidad se debería constituir como un sistema único de información.

La dinámica actual de los negocios va tornando prioritario disponer información para toma de decisiones en tiempo real. Informar hacia adentro, abastecer el campo de las funciones trascendentes de la gestión, va fortaleciendo cada vez más la finalidad esencial de la contabilidad, relegando muchas veces a un segundo plano las necesidades de información para uso externo. En procura de cumplir esa premisa, se dirigen esfuerzos tendientes a integrar en un único sistema tal que satisfaga los requerimientos de la contabilidad patrimonial al mismo tiempo que los de la contabilidad para la gerencia. Incorporar herramientas que posibiliten la obtención de un mayor caudal informativo y una correcta clasificación de los inputs para la toma de decisiones oportunas, cumpliendo a su vez con la información para uso externo, remite a pensar en el plan de cuentas y su actuación como artífice de la integración del sistema.

En este contexto en el que el sistema permite libertad de criterio y sin entrar en el debate de causales del método de costeo idóneo para valorar la producción, se sostienen las ventajas del modelo de costeo variable como herramienta para decisiones gerenciales. Mediante su aplicación, se refleja una representación de los hechos económicos que permiten, además, utilizar las técnicas del análisis costo-volumen-actividad tales como contribución marginal, puntos de equilibrio y análisis sectoriales, entre otros. Bajo este enfoque, la gestión de la organización cuenta con información para la toma de decisiones durante todo el ejercicio.

Un aspecto que no debe soslayarse para garantizar que la calidad de la información sea útil para el apoyo de las decisiones gerenciales, es su validación a través de un sistema de control interno. En el proceso de captación de datos pueden presentarse errores o sesgos que podrían conducir a malas decisiones o planificaciones equívocas.

Ahora bien, una vez caracterizado el sistema único de información, el producto final de la contabilidad de gestión es elaborar informes gerenciales, los que, se reitera, se confeccionan bajo el sistema de costeo variable. Sin ánimo de ser abarcativas, las siguientes características están presentes con habitualidad:

- Contenido flexible a requerimiento de los decisores.
- Periodicidad de presentación frecuente, mínimamente mensual. No obstante hay una estrecha vinculación entre frecuencia de emisión y nivel jerárquico del responsable al que se dirigen así como también la naturaleza del proceso productivo. En ambos casos, los requerimientos de elaboración pueden ser semanales e incluso, diarios.
- Oportunidad, es decir ocasión propicia relacionada con la periodicidad y continuidad.

Bajo las ideas expuestas en este apartado, la propuesta para usufructuar la riqueza de información que se necesita obtener de un sistema contable, consiste en:

- Diseñar un plan de cuentas flexible bajo la óptica gerencial
- Costear la producción con sistema de costeo variable durante el ejercicio,
- Elaborar informes gerenciales frecuentes para la toma de decisiones
- Aplicar a fecha de cierre de ejercicio las adecuaciones que permitan cumplir con los requerimientos de las Resoluciones Técnicas

En relación a éste último punto, nuestro enfoque radica en la simplicidad del ajuste y la calidad y oportunidad de la información por sobre los engorrosos cálculos y cuotas de subjetividad que se encuentran inmersas en los prorrateos como ya se ampliará en el apartado 4. de este escrito, a continuación del próximo título que se detiene en las particularidades el plan de cuentas.

3. PLAN DE CUENTAS CON APERTURA GERENCIAL

Resulta natural imaginar que una gran empresa dispone información detallada, validada y oportuna. Pero es de destacar que esta realidad es aplicable también a PyMEs. Con diferencias de recursos y de formatos, se puede alcanzar el objetivo de obtener información útil, confiable y oportuna en todo tipo de empresas.

El pilar para lograrlo es parametrizar al sistema contable, teniendo como principal agente al plan de cuentas. Se puede afirmar que un sistema contable de alto costo, puede fracasar si no está bien parametrizado. Por el contrario, un sistema básico puede lograr el objetivo teniendo una parametrización adecuada. Allí es donde el trabajo profesional del asesor contable deja su huella.

Se reitera que la idea subyacente es dirigir todos los esfuerzos a la obtención de información para la toma de decisiones y poder hacerlo de una manera efectiva brinda la posibilidad de contar con la base de preparación de informes contables destinados a terceros: los Estados Contables de presentación.

Para concretar este ambicioso objetivo, se debe disponer de un plan de cuentas que haga trabajar al sistema contable, entendiendo a éste en sentido amplio, no sólo registraciones sino también procedimientos y controles internos.

En este orden de ideas, el plan de cuentas debe:

- Acumular información desagregada en diferentes centros de costos y cuentas, para tenerla disponible en forma permanente.
- Permitir controles periódicos de acuerdo a los procedimientos o manuales de cuentas.
- Ser flexible para captar nuevos hechos o requerimientos de información.
- Reflejar el conocimiento del /los negocios para permitir su posterior análisis.
- Sintetizar información para confeccionar los Estados Contables de presentación.

No es el objetivo de este trabajo profundizar en las bondades de un plan de cuentas gerencial, pero a modo de resumir algunos tips, se señalan ejemplos donde se evidencian sus ventajas. La de mayor relevancia: apertura de cuentas en los rubros de resultados; ordenando las cuentas de ventas (y sus costos) se obtienen las contribuciones marginales por línea de productos, o zonas de ventas o canales de comercialización. Luego se parametrizan los asientos y se controlan para su validación, obteniendo desde el balance de saldos que emita el sistema la información deseada y acumulación en el transcurso de los meses.

Bajo el supuesto que la empresa cuente con sucursales, resulta imprescindible analizar si cada una contribuye o no a cubrir los costos fijos; si alcanzan un nivel que supere el de equilibrio; si cumplen sus presupuestos; si se controlan gastos, etc. Y el primer paso para lograr satisfacer esos requerimientos es una apertura del plan de cuentas con un centro

de costo por cada sucursal, y, dentro de ellos, los gastos clasificados en variables por ventas y “cargas de estructura.

Otro ejemplo es válido para generar informes a la Gerencia de Producción. La apertura de centros de costos con identificación de responsables en cada uno de ellos, facilita sobremanera controlar los costos fijos ya que es posible analizarlos periódicamente y de manera detallada. Una apertura pormenorizada de las cuentas en los centros de producción, resuelve las necesidades de información gerencial y paralelamente posibilita sintetizarla para armar el Anexo de Gastos de los Estados Contables.

Es de destacar que esta modalidad de trabajo está garantizada por la utilización de la partida doble, responsable de la confiabilidad y destino de la información suministrada y se convierte en aliada incondicional al permitir las justificaciones patrimoniales de los resultados estimados periódicamente.

4. TRATAMIENTO Y EXPOSICIÓN DE GASTOS DE PRODUCCIÓN

La decisión gerencial de implementar un sistema de costeo variable con las características expuestas bajo el título 2 así como la de registrar con un plan de cuentas según la propuesta realizada en el capítulo precedente, derivan en una serie de ajustes para adaptar la información a los requerimientos de las Normas Contables.

De las diferentes adaptaciones que requieren las registraciones contables para ser presentadas ante distintos usuarios de información, en esta oportunidad, los rubros en los que se focaliza la propuesta de ajuste serán los de Bienes de Cambio y los Gastos de Producción como parte integrante de los Resultados Negativos.

Aquellas empresas que optaron por registrar durante el ejercicio con sistema de costeo variable, reflejan en el rubro Bienes de Cambio la producción en proceso y los productos terminados activados a su costo variable, lo que significa que la valuación contempló solamente los costos que se vinculan con el nivel de actividad (básicamente materias primas y costos comunes de fabricación variables, eventualmente, mano de obra). Los costos fijos o estructurales de producción que reconocen como factor de devengamiento el mero transcurso del tiempo, fueron tratados como gastos y, según la estructura del plan de cuentas, computados como resultados negativos del centro de costos en los que se generaron.

Esta modalidad de trabajo, que permitiera la elaboración de informes gerenciales mensuales, demanda la realización de ajustes a fecha de cierre de ejercicio con la finalidad de adaptar la valuación realizada a la dispuesta por las Normas Contables vigentes, es decir, activar los gastos de producción al esfuerzo productivo del período.

En principio, surgen dos soluciones posibles. La primera consiste en la realización del prorrateo para la distribución de los citados gastos, debiendo resolver la elección del método que se presente como más adecuado para la asignación, siendo –generalmente– el de grado de utilización mediante la aplicación de una base. Una vez distribuidos los gastos devengados en los centros auxiliares, se continuará con el prorrateo secundario para llegar a la cuantía de gastos a activar a los productos, siendo en algunos casos necesario -cuando la naturaleza de la actividad de la empresa lo demande- el prorrateo terciario.

Esta tarea genera una serie de cálculos y supone tanto imprecisiones como una importante cuota de subjetividad. Se trata de una tarea tediosa que, los autores de este trabajo sostienen, no mejora la información a suministrar.

Por su parte, la segunda de las soluciones para la realización de ajustes a fecha de cierre de ejercicio -e inicio del siguiente- está basada en la simplicidad y reconoce como fundamento limitarse al cumplimiento de las normas que rigen en la presentación de Estados Contables para terceros.

Así planteado el escenario, a fecha de cierre de ejercicio los saldos de los mayores de Gastos de Producción acumularán los 12 meses de movimiento y el saldo de las cuentas en el rubro Bienes de Cambio reflejarán la existencia final a costo variable. Esto significa que habrá que realizar un cálculo auxiliar para compatibilizar los saldos de los mayores de manera tal que permita vincular el saldo acumulado anual de los Gastos de Producción con el esfuerzo productivo del período registrado en el rubro Bienes de Cambio.

Si a la existencia final del Productos Terminados y en Proceso (rubro Bienes de Cambio) se le suman los Costos de Ventas y se resta la existencia inicial, se obtendrá el importe de lo realmente trabajado (es decir, producido) durante el año; importe que está asociado al devengamiento del saldo acumulado de los Gastos de Producción anuales. A partir de este cálculo auxiliar, solo resta establecer cuál es la incidencia porcentual de la existencia final de Bienes de Cambio sobre el importe de lo “trabajado” y aplicar este porcentaje al saldo de los Gastos de Producción.

Si bien esta propuesta puede ser objeto de críticas por las estimaciones, se considera que el beneficio que reporta su simplicidad supera ampliamente el costo de la realización de prorrateos con la única finalidad, se reitera, de obtener información para el rubro Bienes de Cambio en los Estados Contables de presentación.

En cuanto a la registración y considerando que lo que no figura en la existencia final es porque se vendió, se activa la proporción de Gastos calculada para la existencia final a una cuenta patrimonial del Activo, rubro Bienes de Cambio (i.e.: Ajuste Costeo Variable a Costeo por Absorción) y se registra en Costo de Ventas el importe de Gastos proporcional a las unidades vendidas. El crédito a Gastos de Producción deja sin saldo a las cuentas que la conforman.

Así planteado, el mayor de Costo de Ventas coincide con el Anexo correspondiente de los Estados Contables en el que, el citado costo, se obtiene por diferencia.

Al inicio del siguiente ejercicio y manteniendo el sistema de costeo variable para la activación de los bienes elaborados, será necesario acreditar la cuenta de Ajuste para disminuir a los Bienes de Cambio por los gastos activados en el ejercicio anterior, utilizando como contrapartida la cuenta AREA (Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores). Este asiento se hace en el primer día, luego de la apertura del nuevo ejercicio, y persigue como objetivo, permitir las comparaciones patrimoniales que mensualmente validarán el resultado periódico estimado gerencialmente con el sistema de costeo variable.

Lógicamente que a efectos de la contabilidad patrimonial, la cuenta AREA no justifica su saldo, por lo que antes de cerrar el ejercicio y luego de trabajar 12 informes gerenciales mensuales, se revierte el asiento del primer día, saldando la cuenta AREA, volviendo la existencia inicial a su importe de fecha de cierre de ejercicio determinado con pautas de la RT 17.

Con la metodología sugerida, nuevamente se calcula el importe de costos de estructura a activar sobre la existencia final, cerrando este nuevo ejercicio.

En el primer día del ejercicio siguiente se repite la mecánica, anulando AREA y la cuenta de “Ajustes de Costeo Variable a Costeo por Absorción”, para proseguir como ya se mencionó.

A modo de aclaración y justificación de la utilización de AREA, se resumen sus movimientos:

1. En el comienzo del ejercicio, se debita por lo activado en la fecha de cierre anterior. El importe se obtiene de la cuenta “Ajustes de Costeo Variable a Costeo por Absorción” de Bienes de Cambio. Este saldo deudor permanecerá durante los 12 informes gerenciales mensuales, neteando los Resultados Acumulados, lo cuál es correcto si se recuerda que, en el ejercicio anterior se imputaron esas cargas de estructura activadas, como gastos.
2. Al final de este mismo ejercicio, luego de cerrar el último informe gerencial, se revierte el asiento del primer día, volviendo los saldos de Ajustes de Costeo Variable a Costeo por Absorción y dejando en cero la cuenta AREA.
3. En el primer día del ejercicio nuevo, se repite la mecánica.

Como la realidad ya se ocupará de complicar las registraciones al contemplar la existencia de productos en procesos con diferentes grados de avance, se refleja a continuación solo un bosquejo que abarca dos ejercicios económicos para brindar mayor claridad a la propuesta.

La Tabla 1 muestra la información disponible a fecha de cierre del primer ejercicio.

Tabla 1 - Datos 1^{er} ejercicio económico

Capacidad normal de producción

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	7500	410,00	3.075.000,00
B	6200	300,00	1.860.000,00
C	5300	290,00	1.537.000,00
			6.472.000,00

Producción alcanzada

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	7000	410,00	2.870.000,00
B	6000	300,00	1.800.000,00
C	5000	290,00	1.450.000,00
			6.120.000,00

Capacidad utilizada: **94,56%**

Capacidad ociosa: **5,44%**

Ventas

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	6900	410,00	2.829.000,00
B	5800	300,00	1.740.000,00
C	4700	290,00	1.363.000,00
			5.932.000,00

Existencia Final

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	100	410,00	41.000,00
B	200	300,00	60.000,00
C	300	290,00	87.000,00
			188.000,00

Gastos Totales de Producción 1^{er} ejercicio económico

Concepto	Total Ejercicio
Sueldos	479.542,97
Cargas Sociales	113.124,97
Quebranto estimado Previsión Laboral	55.825,61
Otros Gastos en Personal	5.050,62
Mantenimiento/Reparaciones Inmueble	56.541,28
Mantenimiento/Reparaciones Equipos	28.846,09
Mantenimiento/Reparaciones Otros Bienes	2.475,90
Herramientas e Insumos Menores	8.987,62
Gastos de Limpieza	40.906,21
Energía Eléctrica	280.236,56
Teléfono e Internet	28.774,28
Impuestos Tasas y Servicios	22.242,41
Seguros	7.965,04
Amortizaciones	20.062,89

Fletes	41.436,05
Viáticos y Movilidad	31.982,24
Papelería/Útiles/Insumos Computación	32.686,74
Honorarios Profesionales	128.005,54
Gastos Varios	4.259,39
TOTALES	1.388.952,42

Estos gastos totales de producción surgen de acumular por cada centro de costo, la información mensual. Luego de analizar la evolución de ellos durante el ejercicio, se resumen para confeccionar la columna del Anexo de Gastos requerido por las RT.

A los efectos de establecer la incidencia porcentual de la existencia final de Bienes de Cambio y aplicar este porcentaje al saldo de los Gastos de Producción, se realiza el cálculo auxiliar que se refleja en la Tabla 2, aplicando al total de Gastos los porcentajes calculados para capacidad utilizada y ociosa, 94,56% y 5,44%, respectivamente.

Tabla 2 - Proporción de cargas de estructura

Cuentas	Total Ejercicio	Por \$ 1 producido	Por Existencia Final	Por capacidad ociosa
Sueldos	479.542,97	0,074095	13.929,86	26.081,45
Cargas Sociales	113.124,97	0,0174791	3.286,08	6.152,66
Queb. estimado Prev. Laboral	55.825,61	0,0086257	1.621,63	3.036,25
Otros Gastos en Personal	5.050,62	0,0007804	146,71	274,69
Mant./Reparaciones Inmueble	56.541,28	0,0087363	1.642,42	3.075,17
Mant./Reparaciones Equipos	28.846,09	0,0044571	837,93	1.568,88
Mant./Reparaciones Ot. Bienes	2.475,90	0,0003826	71,92	134,66
Herramientas e Insumos Menores	8.987,62	0,0013887	261,07	488,82
Gastos de Limpieza	40.906,21	0,0063205	1.188,25	2.224,81
Energía Eléctrica	280.236,56	0,0432998	8.140,37	15.241,54
Teléfono e Internet	28.774,28	0,004446	835,84	1.564,98
Impuestos Tasas y Servicios	22.242,41	0,0034367	646,10	1.209,72
Seguros	7.965,04	0,0012307	231,37	433,20
Amortizaciones	20.062,89	0,0031	582,79	1.091,18
Fletes	41.436,05	0,0064024	1.203,64	2.253,63
Viáticos y Movilidad	31.982,24	0,0049416	929,03	1.739,45
Papelería/Útiles/Ins Computación	32.686,74	0,0050505	949,49	1.777,77
Honorarios Profesionales	128.005,54	0,0197784	3.718,33	6.961,98
Gastos Varios	4.259,39	0,0006581	123,73	231,66
TOTALES	1.388.952,42	0,2146095	40.346,58	75.542,53

Corresponde ahora la realización de los cálculos reflejados en la Tabla 3.

Tabla 3 - 1^{er} FCE: Cálculos extracontables

COSTO DE VENTAS	7.205.063,31	
Registrado		5.932.000,00* ¹
Ajuste a Costo de Ventas		1.273.063,31* ²

*¹ Según sistema de Costeo Variable

*² Total de Gastos de Producción neto de Capacidad ociosa y Existencia Final

Estos cálculos extracontables proporcionan los datos para la registración del ajuste y en consecuencia los saldos de las cuentas de Bienes de Cambio para la Contabilidad Patrimonial según lo establecen las Normas Contables.

Naturaleza	Cuentas	Debe	Haber
Act. - BC	Ajuste Costeo Variable a Absorción	40.346,58	
Rdo. Neg.	Quebranto Capacidad Ociosa	75.542,53	
Rdo. Neg.	Costo de Ventas	1.273.063,31	
	Sueldos		479.542,97
	Cargas Sociales		113.124,97
	Queb. estimado Prev. Laboral		55.825,61
	Otros Gs. en Personal		5.050,62
	Mant./Reparaciones Inmueble		56.541,28
	Mant./Reparaciones Equipos		28.846,09
	Mant./Reparaciones Otros Bienes		2.475,90
	Herramientas e Insumos Menores		8.987,62
	Gastos de Limpieza		40.906,21
	Energía Eléctrica		280.236,56
	Teléfono e Internet		28.774,28
	Imp. Tasas y Servicios		22.242,41
	Seguros		7.965,04
	Amortizaciones		20.062,89
	Fletes		41.436,05
	Viáticos y Movilidad		31.982,24
	Papelería/Útiles/Ins.Computación		32.686,74
	Honorarios Prof.		128.005,54
	Gastos Varios		4.259,39
		1.388.952,42	1.388.952,42

Finalmente, la Tabla 4 muestra el renglón de Bienes de Cambio en el Estado de Situación Patrimonial y el Anexo de Costo de Ventas del 1^{er} ejercicio económico.

Tabla 4

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL 1^{er} Ejercicio (Renglón Bienes de Cambio)
--

.....	
BIENES DE CAMBIO	228.346,58
Productos Terminados	188.000,00
Ajuste Costeo Variable a Absorción	<u>40.346,58</u>

ANEXO COSTO DE VENTAS 1^{er} Ejercicio

Existencia Inicial		0,00
Productos Terminados	6.120.000,00 ^{*3}	
- EF Productos Terminados	-188.000,00 ^{*3}	
Subtotal		5.932.000,00 ^{*3}
Gastos de Producción según		
+ Anexo		1.388.952,42
- Capacidad Ociosa		-75.542,53
- EF (ajuste Costeo Variable a Absorción en Prod. Term.)		-40.346,58

COSTO DE VENTAS	7.205.063,31
------------------------	---------------------

^{*3} Valuados a Costeo Variable

Al iniciar el segundo ejercicio económico, para mantener en la valuación de inventarios el sistema de Costeo Variable, es necesario realizar un nuevo ajuste devolviendo a resultados (en este caso AREA) el importe de gastos activados:

Naturaleza	Cuentas	Debe	Haber
PN – R. Acum.	AREA	40.346,58	
Activo - BC	Ajuste Costeo Variable a Absorción		40.346,58

Transcurrido el segundo ejercicio manteniendo el criterio de valuación a costeo variable y obteniendo la información que se resume en la Tabla 5, comienzan las tareas de ajuste a fecha de cierre: la primera tarea es revertir el ajuste inicial, para anular AREA y devolver el saldo acumulado del ajuste a la cuenta de Activo-Bienes de Cambio Ajuste Costeo Variable a Absorción.

Naturaleza	Cuentas	Debe	Haber
Activo - BC	Ajuste Costeo Variable a Absorción	40.346,58	
PN – R. Acum.	AREA		40.346,58

Tabla 5 - Datos 2º ejercicio económico

Capacidad normal de producción

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	7500	410,00	3.075.000,00
B	6200	300,00	1.860.000,00
C	5300	290,00	1.537.000,00
			6.472.000,00

Existencia inicial

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	100	410,00	41.000,00
B	200	300,00	60.000,00
C	300	290,00	87.000,00
			188.000,00

Producción alcanzada

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	7100	410,00	2.911.000,00
B	6050	300,00	1.815.000,00
C	5200	290,00	1.508.000,00
			6.234.000,00

Capacidad utilizada: **96,32%**
 Capacidad ociosa: **3,68%**

Ventas anuales

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	7000	410,00	2.870.000,00
B	6000	300,00	1.800.000,00
C	5100	290,00	1.479.000,00
			6.149.000,00

Existencia Final

Línea	Unidades	Costo variable unitario	Total \$
A	200	410,00	82.000,00
B	250	300,00	75.000,00
C	400	290,00	116.000,00
			273.000,00

Gastos totales de Producción 2º ejercicio económico

Concepto	Total Ejercicio
Sueldos	517.089,58
Cargas Sociales	121.982,28
Quebranto estimado Previsión Laboral	60.196,57
Otros Gastos en Personal	5.446,07
Mantemimiento/Reparaciones Inmueble	60.968,28
Mantemimiento/Reparaciones Equipos	31.104,64
Mantemimiento/Reparaciones Otros Bienes	2.669,75
Herramientas e Insumos Menores	9.691,32
Gastos de Limpieza	44.109,03
Energía Eléctrica	302.178,15
Teléfono e Internet	31.027,21
Impuestos Tasas y Servicios	23.983,92
Seguros	8.588,68
Amortizaciones	21.633,75
Fletes	44.680,35
Viáticos y Movilidad	34.486,35
Papelería/Útiles/Insumos Computación	35.246,00
Honorarios Profesionales	138.027,95
Gastos Varios	4.592,89
TOTALES	1.497.702,75

Bajo la misma modalidad de trabajo del primer ejercicio, se calcula la proporción de gastos que corresponde a capacidad utilizada y ociosa, 96,32 % y 3,68% respectivamente y se generan extracontablemente, los datos que se plasman en la Tabla 6.

Tabla 6 - Proporción de cargas de estructura

Cuentas	Total ejercicio	Por \$ 1 producido	Por Existencia Final neta de Inicial (EF - EI)	Por capacidad ociosa
Sueldos	517.089,58	0,0798964	6.791,20	19.015,35
Cargas Sociales	121.982,28	0,0188477	1.602,05	4.485,75
Queb. estimado Previsión Laboral	60.196,57	0,0093011	790,59	2.213,66
Otros Gastos en Personal	5.446,07	0,0008415	71,53	200,27
Mant./Reparaciones Inmueble	60.968,28	0,0094203	800,73	2.242,03
Mant./Reparaciones Equipos	31.104,64	0,004806	408,51	1.143,84
Man./Reparaciones Otros Bienes	2.669,75	0,0004125	35,06	98,18
Herramientas e Insumos Menores	9.691,32	0,0014974	127,28	356,39
Gastos de Limpieza	44.109,03	0,0068154	579,31	1.622,06
Energía Eléctrica	302.178,15	0,0466901	3.968,66	11.112,24
Teléfono e Internet	31.027,21	0,0047941	407,50	1.140,99
Impuestos Tasas y Servicios	23.983,92	0,0037058	314,99	881,98
Seguros	8.588,68	0,0013271	112,80	315,84
Amortizaciones	21.633,75	0,0033427	284,13	795,56
Fletes	44.680,35	0,0069036	586,81	1.643,07
Viáticos y Movilidad	34.486,35	0,0053285	452,93	1.268,19
Papelería/Útiles/Ins.Comp.	35.246,00	0,0054459	462,90	1.296,13
Honorarios Profesionales	138.027,95	0,0213269	1.812,79	5.075,81
Gastos Varios	4.592,89	0,0007097	60,32	168,90
TOTALES	1.497.702,75	0,2314127	19.670,08	55.076,21

Repetiendo los cálculos auxiliares realizados en el primer ejercicio, incorporando la existencia inicial en el segundo, se obtienen los datos que muestra la Tabla 7.

Tabla 7 - 2ª FCE: Cálculos extracontables

COSTO DE VENTAS			7.571.956,46
Registrado			6.149.000,00 ^{*4}
Ajuste a Costo de Ventas			1.422.956,46 ^{*5}
Existencia Final	273.000,00	4,22%	96,32%
Ventas	6.149.000,00	95,01%	
Existencia Inicial	188.000,00	2,90%	
Producción	6.234.000,00	96,32%	

^{*4} Por Ventas según sistema de Costeo Variable

^{*5} Total de Gastos de Producción anuales neto de Capacidad ociosa y Existencia Final

Con esta información, se realiza el ajuste a las Normas Contables:

Naturaleza	Cuentas	Debe	Haber
Activo - BC	Ajuste Costeo Variable a Absorción	19.670,08	
Rdo. Neg.	Quebranto Cap. Ociosa	55.076,21	
Rdo. Neg.	Costo de Ventas	1.422.956,46	
	Sueldos		517.089,58
	Cargas Sociales		121.982,28
	Queb. estimado Prev. Laboral		60.196,57
	Otros Gs. en Personal		5.446,07
	Mant./Reparaciones Inmueble		60.968,28
	Mant./Reparaciones Equipos		31.104,64
	Mant./Reparaciones Otros Bienes		2.669,75
	Herramientas e Insumos Menores		9.691,32
	Gastos de Limpieza		44.109,03
	Energía Eléctrica		302.178,15
	Teléfono e Internet		31.027,21
	Imp. Tasas y Servicios		23.983,92
	Seguros		8.588,68
	Amortizaciones		21.633,75
	Fletes		44.680,35
	Viáticos y Movilidad		34.486,35
	Papelería/Útiles/Ins.Comp.		35.246,00
	Honorarios Profesionales		138.027,95
	Gastos Varios		4.592,89
		1.497.702,75	1.497.702,75

Para finalizar el ejemplo, la **¡Error! No se encuentra el origen de la referencia.** 8 refleja el Anexo de Costo de Ventas y el renglón de Bienes de Cambio en el Estado de Situación Patrimonial.

Tabla 8

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL	
2º Ejercicio (Renglón Bienes de Cambio)	
.....	
BIENES DE CAMBIO	333.016,65
Productos Terminados	273.000,00
Ajuste Costeo Variable a Absorción	<u>60.016,65</u>
.....	

ANEXO COSTO DE VENTAS	
2º Ejercicio	

Existencia Inicial		188.000,00 *6
Productos Terminados	6.234.000,00 *6	
- EF Productos Terminados	-273.000,00 *6	
Subtotal		6.149.000,00
+ Gastos de Producción según Anexo		1.497.702,75
- Capacidad Ociosa		-55.076,21
- Ajuste Costeo Variable a Absorción		-19.670,08 *7

COSTO DE VENTAS	7.571.956,46
------------------------	---------------------

*6 Valuados a Costeo Variable

*7 Saldo de la cuenta Ajuste neto de EI (es decir, 60.016,65 - 40.346,58=19.670,08).

Sin ánimo de agotar los ajustes, otro de los que correspondería a fecha de cierre de ejercicio es el de Gastos de Manipuleo Interno, generalmente clasificados por su naturaleza como costos fijos y que fueron tratados como gastos y no activados al respetar las pautas del Modelo de Costeo Variable. El problema al momento del ajuste para poder activarlos, es que debería realizarse un seguimiento del estado en el que se encuentran las materias primas adquiridas: parte permanecen en stock, otras fueron insumidas en la producción y forman parte de la producción en proceso o de los productos terminados. Es más, muchas no están en el Activo por ser lotes de la producción vendida.

Sin dudas detectar las proporciones resulta más que engorroso y demandaría un tiempo que no se traduce en agregado de valor ya que, nuevamente se reitera, la única finalidad del ajuste es la presentación de los Estados Contables de publicación. Si adicionalmente se considera que es una cuenta cuyo movimiento no es significativo debido a que el concepto de los gastos de compra por excelencia es el flete (de naturaleza variable y, por ende, activado según las pautas del modelo de costeo variable), es admisible considerar el saldo de la cuenta como resultado negativo.

Como último punto en este apartado, se aborda una propuesta vinculada a la exposición de los Gastos en el Anexo correspondiente de los Estados Contables. La misma surge como resultado de la división en centros de costos que se planteara en el rubro de resultados negativos del plan de cuentas en del apartado Plan de Cuentas

Las columnas correspondientes a los gastos de Producción, Comercialización y Administración se informarán con los saldos de las cuentas específicas y sin modificaciones resultantes de la aplicación del sistema de costeo variable. En cuanto a los Gastos que corresponden a los indirectos generales, al haber hecho uso de la opción

de no realizar prorrates, se expondrán por separado en una columna aparte que se agrega a las tradicionales del Anexo.

5. CONCLUSIONES PARA EL DEBATE

Con la propuesta realizada, consideramos que se potencia a la contabilidad como sistema único de información al momento de brindar información para la gestión y para terceros.

El sistema así planteado, con aplicación a empresas que utilicen costeo variable, posibilita a la contabilidad el cumplimiento de los objetivos: permitir servir de base para la información gerencial durante los meses del ejercicio, y luego, a la fecha de cierre de una manera sencilla y justificada, utilizarla para la presentación de los Estados Contables de publicación.

Los cálculos realizados son fácilmente controlables y también justificables; los registros que se necesitan resultan ágiles. La cuenta del Activo que va acumulando los gastos inherentes a la producción que, tal como se sugiere en la propuesta, sea específica y separada de las restantes cuentas de los Bienes de Cambio; es la que permite el cierre de sus controles.

También consideramos que presenta una ventaja adicional: evitar el prorrato, lo que se traduce en no incurrir en la elección de bases ni realizar numerosos e innecesarios cálculos. Tal como se evidencia en la propuesta, todas las partidas están monetizadas.

A modo de cierre, el avance expuesto queda centrado en el ajuste de Bienes de Cambio y Gastos de Producción por lo que pretendemos no solo someter a discusión el planteo sino consolidar la propuesta de la contabilidad como sistema único de información, invitando a debatir la incorporación de otros ajustes entre los que pueden mencionarse el reconocimiento de resultados de producción o los requeridos por leyes impositivas por citar solo algunos.

BIBLIOGRAFÍA

Ambrosini, M.; Murchio, M. (2013): El plan de cuentas: artífice de la integración de la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera. Anales de las XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Santa Fe, Arg.

Demonte, N. (2000): Las Normas Contables Profesionales y los Costos. Revista Ciencias Económicas Año 2. Vol 2. Ed. UNL Santa Fe, Arg.

Fresco, J. (1978): Plan de cuentas como sistema integral. Ed. Macchi. Buenos Aires, Arg.

García, N.; Fregona de Costamagna, R. (2003): Contabilidad Gerencial. Ed. Advocatus. Córdoba, Arg.

Fowler Newton, E. (2008): Planes de cuentas y manuales de procedimientos contables. Ed. La Ley. Buenos Aires, Arg. ISBN 978-987-03-1372-4

Galle, R. (2001): La Contabilidad, un sistema único de información. Anales del XXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba, Arg.

Murchio, M.; Ambrosini, M. (2007): Unidades de Costeo, Centros de Costos y demás yerbas...Anales del XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. ISBN 978-987-508-897-9. Santa Fe, Arg.

Yardín, A., Una revisión a la Teoría General del Costo. Revista Contabilidade & Finanças vol.13 no.30 São Paulo Sept./Dec. 2002 On-line version ISSN 1808-057X. http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772002000300006

ⁱ Ambrosini, M.; Hosch, A., Murchio, M. (2016): Transitando de la gestión a las normas: propuesta de ajustes y desajustes en un instante. XXXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mar del Plata, Buenos Aires, Arg.