

# Las Normas Contables Profesionales y los Costos

## Resumen

CPN Norberto G. Demonte  
*Prof. Adjunto de Costos y Gestión*  
*E-mail: ndemonte@fce.unl.edu.ar*

El trabajo relaciona las normas contables profesionales y la doctrina más avanzada de costo con el objetivo de exponer adecuadamente la realidad económica, tanto en los estados contables como en la información de gestión.

A partir de una rigurosa clasificación e identificación de los costos se propone aplicar el sistema de costeo variable en el estado de resultados conjuntamente con la valuación al "precio de venta en bloque" de los bienes de cambio en el estado de situación patrimonial.

Se analizan críticamente las normas vigentes en los últimos años y se brinda un ejemplo numérico donde puede apreciarse el resultado del período segregado por función.

## Palabras claves - Key Words

- *Costeo variable*
- *Valuación al costo*
- *Normas contables*
- *Valores corrientes*
  
- *Direct costing*
- *Cost valuation*
- *Accountants' professional standards*
- *Real values*

## Abstract

This paper relates accountants' professional standards with the more developed cost theory with the aim to adequately present the economic situation, in financial statements as well as in management information.

Starting with a rigorous cost classification and identification, it proposes to use direct costing in the income statement together with a "price as block valuation" of goods in the balance sheet.

Furthermore, it critically analyses last years existing normative and concludes with an example which applies the methodology.

## Introducción

La mayoría de los profesionales en ciencias económicas que realizan auditoría de estados contables no están familiarizados con una adecuada perspectiva para apreciar la riqueza de matices que presentan los costos empresarios. Su accio-

nar profesional se limita, en términos generales y en lo que respecta al tema de los costos, a verificar la razonabilidad de las valuaciones de los inventarios.

Por otro lado, muchos especialistas en costos,

conocedores de todas las herramientas técnicas de la disciplina y con una fuerte vocación por analizar los pormenores del proceso de producción, desdeñan las formalidades exigidas por las NCP y proponen independizarse en forma absoluta de la contabilidad de publicación estableciendo un sistema de información gerencial paralelo.

La técnica contable, en nuestra opinión, ha demostrado a lo largo de su centenaria existencia una ductilidad que le permite abordar con éxito los requerimientos de información económica sobre las organizaciones en distintos contextos y para diferentes usuarios. Por ello estimamos del mayor interés compatibilizar, a través de la instrumentación de un sistema contable apropiado, la correcta valuación de los inventarios (útil para los estados contables de publicación) y también costear adecuadamente los productos, líneas, sectores o procesos (necesarios para la toma de decisiones).

Somos los contadores quienes debemos extremar los análisis a fin de perfeccionar en forma continua la técnica contable, apuntando siempre a representar lo más fielmente posible los hechos económicos, única razón de ser de la disciplina. Si tenemos éxito en esta empresa, los profesionales no formados en ciencias económicas y que calculan costos empresarios sin la competencia necesaria para comprender totalmente el fenómeno (por ejemplo: ingenieros, arquitectos, analistas de sistemas, etc.), se verán circunscriptos a su verdadera esfera de incumbencias.

La doctrina contable tradicional, plasmada en las resoluciones técnicas y creada por el "grupo de los auditores", siempre ha otorgado mayor importancia al estado de situación patrimonial que al estado de resultados. Incluso este último ha aparecido en ocasiones como simple resultante de la diferencia entre dos estados de situación patrimonial sucesivos, obviando cualquier definición precisa sobre las causas del resultado del período.

Una recorrida por las principales definiciones de la contabilidad aportadas por la doctrina, y recogidas por la Federación Argentina de Consejos

Profesionales en Ciencias Económicas, confirma lo antedicho: William L. Chapman (FACPCE, 1980) señala que la contabilidad tiene "... el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada..."; Enrique Fowler Newton (FACPCE, 1980) opina que "La Contabilidad es un elemento del sistema de informaciones de un ente que proporciona datos sobre su patrimonio y la evolución de éste...", y el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (FACPCE, 1980) expresa que "Su función es proporcionar información, de índole especialmente patrimonial, sobre entidades económicas y de utilidad en la toma de decisiones económicas...".

El proyecto de resolución técnica N° 5 (FACPCE, 1998) continuaba esta tesitura al expresar que "El objetivo de los estados contables es la provisión de información sobre el patrimonio del emisor que facilite la toma de decisiones económicas".

Podemos aceptar que desde el punto de vista de un auditor externo –cuya preocupación central es asegurarse que la valuación de los bienes sea la adecuada–, la postura de privilegiar el estado de situación patrimonial pueda ser razonable. Pero para quien debe administrar la organización o para quien quiere evaluar la potencialidad del negocio, es el estado de resultados el "...informe fundamental para medir la 'performance' real de una actividad económica ya ocurrida (una línea de negocios, línea de productos, operación puntual, etc.) y también vital para establecer la conveniencia (cuantificada) de una actividad a desarrollar en el futuro." (Smolje, 1996).

Por su parte, la resolución técnica N° 16 (FACPCE, 2000), originada en el citado proyecto, modifica tal posición y agrega un aspecto muy importante, como es la consideración de la evolución económica del ente, al sostener: "El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas".

## Objetivos

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la normativa contable vigente durante los últimos años, los proyectos de normas sometidos a la consulta de los profesionales y las normas recientemente aprobadas, a fin de confrontarlos con las perspectivas teóricas generadas por la disciplina costos. Esta comparación permitirá establecer los puntos de coincidencia y las discrepancias.

Teniendo como premisa que la información contable de publicación debe ser útil para los operadores económicos (tanto internos como externos) que toman decisiones atendiendo a las mismas, se propondrán criterios que apunten a una mejor exposición de la realidad económica.

Los aspectos centrales bajo análisis son: la correcta determinación de las causas del resultado del período y la adecuada valuación de las existencias de bienes de cambio.

## Metodología

La metodología utilizada consistió, en primer lugar, en el relevamiento de las normas contables profesionales (NCP) vigentes durante los últimos años (resolución técnica N° 10), los proyectos de resolución técnica N° 5 y 6, así como las recientemente sancionadas resoluciones técnicas N° 16, 17, 18 y 19. De esta normativa se seleccionaron los puntos que presentan directa vinculación con el área de costos.

Posteriormente, se analizó la coherencia de dichos textos con las teorías y técnicas de costos más avanzadas. Estas últimas fueron obtenidas de la bibliografía más original de la disciplina, generada en los últimos veinte años, y en los encuentros científico-técnicos realizados en los últimos cinco años en el seno de las organizaciones que congregan a los especialistas en el tema.

Como un aspecto de significativa importancia en la dilucidación de la problemática, se indagó tanto en las posibles motivaciones inconscientes co-

mo en el contexto empírico de los profesionales que fijan las NCP, a fin de clarificar las causas de las deficiencias localizadas en las mismas.

## Las Normas Contables Profesionales (NCP) Vigentes durante los Últimos Años (RT 10)

Corroborando lo expuesto podemos observar que las NCP plasmadas en la resolución técnica N° 10 hacían exclusiva referencia a la valuación de los rubros del estado de situación patrimonial sin mencionar, ni siquiera marginalmente, al estado de resultados.

Respecto a la valuación de los bienes de cambio, la RT 10 (FACPCE, 1992) establecía en la norma 2.4.a. que:

*“El costo de un bien producido resulta de la suma de los costos de los insumos necesarios para su producción, incluyendo una asignación de la porción de los costos indirectos que puedan atribuirsele.”*

En otro párrafo adoptaba el sistema de costo completo normalizado al indicar que:

*“Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. Esta definición supone adoptar el concepto de costeo integral o por absorción.”*

Aunque la norma no lo indicaba en forma expresa, puede deducirse que el estado de resultados debe presentar los costos de ventas utilizando el mismo sistema de costeo con que se valoraron en el estado de situación patrimonial los bienes de cambio, esto es, a costo completo.

## La Posición de la Doctrina de Costos

### La Cuestión Conceptual

En primer lugar es necesario puntualizar que la adopción del criterio de costeo completo o integral supone un determinado tratamiento de los costos fijos y no tiene ninguna relación con el tema de los costos indirectos. En este aspecto las NCP presentaban una grave falencia terminológica (parcialmente subsanada en la nueva normativa), que corrobora el desconocimiento que sus redactores tienen de la técnica de costos, y que aclaramos seguidamente.

Los costos pueden ser clasificados de acuerdo a dos criterios diferentes:

a) *De acuerdo a su variabilidad* en costos fijos y costos variables.

b) *De acuerdo a su imputación al producto* en costos directos y costos indirectos.

La Comisión Técnica del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.CO. 1993) define a los costos indirectos y a los costos fijos de la siguiente forma:

**Costos Fijos:** "Son aquellos que en su cuantía total permanecen constantes en el tiempo, por las características de los factores productivos que los generan o bien por razones de decisión o planeamiento en términos temporales y a los que no afectan cambios en los volúmenes incurridos o reales de actividad"

**Costos Indirectos:** "Son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costeo determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca.

Resulta sumamente claro que ambas clasificaciones utilizan criterios diferentes, por lo que es posible establecer el siguiente esquema que muestra todos los casos posibles:

**1. Costos Variables Directos:** Son aquellos en los que puede establecerse una relación clara con un producto y que varían ante cambios en los niveles de producción. El ejemplo más típico es la

materia prima específica del producto cuando existe un sistema de vales de consumo.

**2. Costos Variables Indirectos:** Son los que no pueden apropiarse claramente al producto pero que varían con los niveles de producción. Un ejemplo lo constituye la energía eléctrica utilizada como fuerza motriz de varias máquinas que procesan varios productos.

**3. Costos Fijos Directos:** Son aquellos que, permaneciendo constantes ante variaciones del nivel de producción, pueden asignarse claramente a un producto, como la amortización en función del tiempo de una máquina usada exclusivamente por un producto.

**4. Costos Fijos Indirectos:** Son los que están asociados a la estructura general de la empresa siendo invariables ante cambios en el nivel de producción e imposibles de apropiarse claramente a los productos. Ejemplo: alquiler del galpón de producción.

Es importante destacar que la forma en que son *contabilizados* los costos hace que la mayoría de ellos se presenten como pertenecientes a las categorías 1 y 4.

Mientras los costos de la clase 2 son relativamente escasos, la clase 3 es atípica pues, aunque existan estos costos, para que aparezcan en la contabilidad previamente se debieron establecer centros de costos o agrupaciones de costos de rango inferior a la empresa en su conjunto. Por lo tanto, si la empresa no tiene un sistema de costos medianamente organizado, el contador tradicional nunca encontrará Costos Fijos Directos. Todos los costos, en esta situación, serán variables directos o fijos indirectos.

Por esta razón los contadores especializados en auditoría de estados contables suelen confundir estos conceptos, pues se encuentran (desde una perspectiva errónea y limitada, pero existente en la realidad empresarial) sólo con costos variables (a los que llaman directos) o fijos (a los que llaman indirectos).

El error conceptual de las NCP es atribuible, se-

gún nuestra opinión, a esta deformación en la perspectiva profesional así como a traducciones poco meditadas de voces anglosajonas.

### **El Criterio de Costeo Utilizado**

La adopción del costeo completo por las NCP, pese a las innumerables demostraciones que realizó la doctrina (especialmente el Dr. Amaro Yardín desde la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, 1979) sobre sus deficiencias para exponer los resultados, se debe a la preocupación de los auditores por contar con un criterio de valuación de los stocks y no a un meditado análisis sobre la mejor manera de determinar costos. Desde esta perspectiva, la exposición de las causas del resultado en el estado de resultados es un tema secundario que no compromete seriamente la actuación profesional.

Es necesario destacar que el sistema de costeo variable, que expone correctamente las causas del resultado, no brinda una valuación de los stocks compatible con la realidad económica. Este es uno de los principales motivos que lleva a empresarios y auditores a desechar su utilización. Por ello es imprescindible complementarlo con un adecuado método de valuación de las existencias de bienes de cambio.

## **Los Proyectos de Resolución Técnica y las Resoluciones Técnicas Recientemente Aprobadas**

Luego del período de consulta se han sancionado las resoluciones técnicas 16, 17, 18 y 19 dentro del proceso de armonización de las normas contables locales para adecuarlas a las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad).

Es auspicioso que nuestro país no adopte en

bloque las NIC pues resulta inconcebible que las normas técnicas argentinas, que han logrado un importante acercamiento a la realidad económica, fruto de la reflexión y la experiencia de los profesionales del país, sean dejadas de lado con el único objetivo de adecuarse a las directivas de los países poderosos. En particular, merecen destacarse las discrepancias relativas al requisito de prudencia en la información contenida en los estados contables (que la norma argentina considera inapropiada) y al mantenimiento de las normas de ajuste por inflación. Es del máximo interés resaltar que si las NIC no precisan un concepto tan fundamental como el de "capital a mantener", integrante del modelo contable adoptado, es ingenuo creer que la adopción de estas normas (denominadas internacionales pero que en realidad son dictadas por los países dominantes) tienda a lograr la comparabilidad de la información en términos internacionales, cuando en realidad sólo constituye un sometimiento más a las directivas extranjeras.

En cuanto a los proyectos de resolución técnica, hacemos nuestra la insatisfacción expresada por el profesor Enrique Cartier respecto a las deficiencias del texto en cuestión. Señala Cartier (1999) que "... la teoría del costo aporta los elementos necesarios para evitar el cúmulo de dudas planteadas por un texto débil, sino exento, de base conceptual."

A fin de aportar alguna claridad de conceptos, el autor del presente trabajo envió el siguiente comentario al C.E.C.Y.T. (2000) respecto a la norma 4.2.6. del entonces proyecto N° 6:

### **Fundamentación**

El texto del proyecto es extremadamente impreciso desde el punto de vista terminológico. En él se confunden los cuatro tipos de costos que la doctrina más avanzada distingue en toda actividad económica:

*Costos Variables Directos*

*Costos Variables Indirectos*

*Costos Fijos Directos*

*Costos Fijos Indirectos*

Los costos se clasifican en función a su variabilidad en: variables (aquellos cuyo devengamiento tiene por causa la producción) y fijos (se devengan por el mero transcurso del tiempo).

En tanto desde el punto de vista de su apropiación a un producto se clasifican en: directos (admiten una identificación clara y precisa) e indirectos (no admiten tal identificación).

No parece apropiado utilizar la anticuada terminología de "carga fabril" pudiendo reemplazarla por la noción de costos fijos o de estructura.

*Texto sugerido (las modificaciones aparecen en bastardilla).*

El costo *unitario* de un bien producido es la suma de los costos de los insumos *variables (directos e indirectos)* necesarios para su producción, más la asignación de:

**a)** *Los costos fijos (tanto directos como indirectos), que corresponda atribuirse de acuerdo a la lógica del sistema de costeo completo.*

**b)** Los costos financieros que puedan asignarse de acuerdo con la norma 4.2.7. (Costos financieros netos).

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de *costos fijos* que se relacione con improductividades en el uso de los factores de la producción, con la ociosidad que ocasiona por la falta de aprovechamiento de los factores productivos o con la parte no utilizada de la capacidad de planta usualmente empleada. Dicha porción *de los costos fijos* debe ser imputada al resultado del período.

La asignación de los *costos fijos* a los *costos unitarios* del producto se basa en el nivel de actividad normal de los recursos productivos *que generan costos de devengamiento periódicos*. "Nivel de actividad normal" es la producción que se espera lograr en promedio durante un número *determinado* de períodos o épocas bajo cir-

cunstancias normales, teniendo en cuenta la parte de capacidad no utilizada debido a mantenimiento preventivo.

El texto finalmente sancionado como RT 17, establece en la norma 4.2.6. que:

"El costo de un bien producido es la suma de:

**a)** los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;

**b)** sus costos de conversión (mano de obra, servicios y otras cargas), tanto variables como fijos;

**c)** los costos financieros que puedan asignarse de acuerdo con las normas de la sección 4.2.7. (Costos financieros).

El costo de los bienes producidos no debe incluir la porción de los costos ocasionados por:

**a)** improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general;

**b)** la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su "nivel de actividad normal".

En la norma 4.2.1., en tanto, se establece que:

"En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

...

"En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de 'costeo completo', que considera 'costos necesarios' tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción."

Como puede apreciarse hay una mejora en la utilización de la terminología de costos: en la eliminación del vocablo "carga fabril", en la referencia a los costos indirectos y en la denominación del sistema de costeo. Sin embargo, sigue siendo confusa la descripción del proceso de asignación de costos fijos al producto, característica del sistema de costeo completo.

También debe destacarse que la incorporación, en la RT 18, de la exigencia de informar por segmentos de negocios rompe la tradicional indiferencia de las NCP por el estado de resultados.

## Conclusiones y Propuestas

En un valioso trabajo publicado hace 20 años por la F.A.C.P.C.E. (1980) se advertía con acierto que "...el sistema contable de cualquier ente debería basarse y funcionar de acuerdo con normas, criterios o reglas que constituyan un único cuerpo, y que la caracterización de informes internos y externos debería reposar en la intensidad o grado de detalle de los datos y no en una diferente medición de sus componentes."

Si los informes de gestión se independizan de la contabilidad para terceros es probable que no prosperen en el ámbito de las pequeñas y medianas empresas ante la dificultad para administrar eficazmente dos sistemas de información y explicar a los decisores la existencia de dos resultados diferentes de la gestión. Estimamos que separar totalmente la contabilidad de gestión de la contabilidad legal para publicación llevará a un total desprestigio de la contabilidad como técnica.

Es indudable que a los fines de la toma de decisiones el estado contable más significativo es el estado de resultados, aunque resulte el que menor interés concita por parte de los auditores, por los motivos antes expuestos. Para optimizar la gestión es fundamental una adecuada exposición de las causas del resultado de la organización; éstas deben exponerse segregadas por función (producción y comercialización), de manera de contar con un resultado de la función producción que exponga "...el incremento de valor que, por encima del costo de los insumos, ha adquirido el bien producido." (Yardín y Rodríguez Jáuregui, 1978).

Pero si queremos mantener un sistema contable único y reflejar la realidad económica, el es-

tado de situación patrimonial debe valor los bienes de cambio a su valor y no a su costo, considerando que "...el valor de nuestros inventarios es el precio que se podría obtener por los mismos vendiéndolos en el lugar en que se encuentran, en forma total a un único adquirente y al contado" (Ibid, 1981) (precio de venta en bloque).

Esta metodología en modo alguno puede considerarse arbitraria o caprichosa, si como indica la RT 17 en la norma 3.1.2.1: "Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir..."

Para lograr el requisito de aproximación a la realidad esta información debe satisfacer, entre otras, las cualidades de objetividad y verificabilidad. La objetividad asegura que dos personas independientes con pericia técnica en el tema arribarán a resultados semejantes y la verificabilidad permite constatar con la documentación respaldatoria (en este caso la lista de precios mayoristas) los importes computados en el estado de situación patrimonial.

La utilización del concepto de "precio de venta en bloque" indicado en la bibliografía, es consecuente con la norma 2.3. de la RT 10 que indicaba:

"La norma general de valuación es la utilización de valores corrientes..."

"La selección del valor corriente adecuado se hace fundamentalmente en base al grado de avance del proceso de generación de resultados en cada caso, procurando que el valor corriente aplicado sea verdaderamente representativo de la riqueza poseída."

Este concepto, habida cuenta de la modificación del criterio de valuación experimentado en las NCP (de valores corrientes a costo de reposición) colisiona con la Resolución Técnica N° 17, que indica que para valor los bienes de cambio:

"...se tomará su costo de reposición..."

Aunque la misma norma sostiene, en otro párrafo, que:



“Los valores corrientes referidos en el epígrafe se determinarán considerando en cada caso, el grado de avance de los correspondientes procesos de generación de resultados y procurando que representen adecuadamente la riqueza poseída.”

En nuestra opinión la citada modificación es un claro retroceso pues aleja la valuación de los bienes de cambio de la realidad económica.

En cambio, compartimos plenamente la crítica que hace el C.E.C.Y.T. al tradicional concepto de prudencia cuando dice:

“La prudencia no es ni podría ser una cualidad de la información contable, ya que no hay estados contables prudentes o imprudentes. En el marco adoptado, la prudencia, como actitud que deben observar los preparadores de informes contables, se considera en la sección 3.1.2.1. (Aproximación a la realidad)”.

En virtud de estas reflexiones, no concordamos con Yáñez y David (1999), quienes han postulado que los estados contables deben preferir una subvaluación del patrimonio a una exposición clara de la realidad económica. Consideramos que un patrimonio mal valuado no le sirve a ningún usua-

rio, sea interno o externo. Además, en nuestra opinión, la probidad y honestidad profesional es un tema ético diferente al contenido técnico de las normas y debe analizarse por separado.

Como consideramos que valorar y costear son dos opciones absolutamente diferentes pero ambas muy fructíferas, proponemos la siguiente metodología, que surge de la conjunción de los trabajos doctrinarios citados, y que permite satisfacer tanto los requerimientos de una adecuada valuación en el estado de situación patrimonial como una exposición fiel de los costos en el estado de resultados.

El resultado determinado en el estado de resultados propuesto es similar al que se obtiene si valuamos costos y existencias a valor neto de realización (pues el precio de venta en bloque, aunque conceptualmente diferente, es cuantitativamente similar al VNR aunque algo menor) pero con una correcta exposición de las causas del resultado.

Con los datos presentados seguidamente y suponiendo que todas las transacciones se realizan al contado, sugerimos la siguiente exposición:

Datos	
Producción	100 u.
Ventas	80 u.
Precio de Venta al Detalle	\$ 100
Precio de Venta en Bloque	\$ 60
Costos Variables de Comercialización	\$ 5
Costos Variables de Producción	\$ 30
Costos Fijos de Producción	\$ 2.000
Costos Fijos de Comercialización	\$ 1.000



**Exposición en los Estados Contables****• Estado de Situación Patrimonial**

Bienes de Cambio	\$ 1.200 = 20 u. a \$ 60
------------------	--------------------------

**• Estado de Resultados***Sector Comercialización*

Ventas Brutas	\$ 8.000 = 80 u. a \$ 100
Costos Variables de Comercialización	<u>\$ (400) = 80 u. a \$ 5</u>
Ventas Netas	\$ 7.600
Valor de la Producción Vendida	<u>\$ (4.800) = 80 u. a \$ 60</u>
Contribución Marginal	\$ 2.800
Costos Fijos de Comercialización	<u>\$ (1.000)</u>
<b>Resultado Sector Comercialización</b>	<b>\$ 1.800</b>

*Sector Producción*

Valor de la Producción Obtenida	\$ 6.000 = 100 u. a \$ 60
Costos Variables de Producción	<u>\$ (3.000) = 100 u. a \$ 30</u>
Contribución Marginal	\$ 3.000
Costos Fijos de Producción	<u>\$ (2.000)</u>
<b>Resultado Sector Producción</b>	<b>\$ 1.000</b>

<b>Resultado Global</b>	<b>\$ 2.800</b>
-------------------------	-----------------

La estructura propuesta para el estado de resultados, como integrante de los estados contables de publicación, y confeccionados en base a las normas contables profesionales anteriormente vigentes (RT 10), brinda información útil y permite cumplir con los objetivos propuestos:

- Mostrar en forma detallada y correcta el resultado del período y sus causas.
- Segregar los resultados originados por la actividad de las funciones de producción y comercialización.
- Permitir el análisis de sensibilidad considerando las variaciones que pueden presentar los volúmenes de producción y ventas y su efecto en los resultados.
- Distinguir los costos variables (que son costos del producto y reconocen como causa de devengamiento la producción o la venta) de los costos fi-

jos (que son costos del período pues su devengamiento se origina en el paso del tiempo).

- Valuar correctamente la existencia de bienes de cambio acercándose todo lo posible a la realidad económica.

Complementariamente con la propuesta desarrollada más arriba estimamos importante efectuar algunas modificaciones a las resoluciones técnicas en vigencia a efectos de adaptarlas a una mejor técnica de costos, tales como:

1. En la RT 9 (Normas de exposición para entes con fines de lucro):

- Modificar la estructura del estado de resultados en la forma expuesta anteriormente, aún manteniendo el criterio de costeo completo para la valuación de bienes de cambio e incorporando

una cuenta de ajuste en dicho estado.

- Como opción de mínima, si no se desea modificar profundamente dicha estructura, se deberían

segregar los costos fijos de los variables, tanto de producción como de comercialización en una forma semejante a la siguiente propuesta:

**Ventas**

( - ) Costos *Variables* de Comercialización

( - ) Costos *Variables* de Producción

---

**Contribución Marginal**

( - ) Costos *Fijos* de Producción Incluidos en los Productos Vendidos

( - ) Costos *Fijos* de Comercialización

---

**Resultado**

2. En la RT 11 (Normas de exposición para entes sin fines de lucro):

- En el punto C.2. exigir la separación de los gastos en fijos y variables.
- En el punto C.3. separar las amortizaciones que corresponden a actividades generales y específicas.
- Exponer en forma detallada el resultado neto

de cada actividad.

La implementación de, por lo menos, alguna de las propuestas efectuadas, contribuirá a una mejor exposición de la realidad económica en los estados contables de publicación, estableciendo una fructífera vinculación con la técnica más avanzada de costos.

### Bibliografía

- Cartier E. "La Teoría del Costo en el Proceso de Armonización Internacional de la Normativa Contable". *Anales del XXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Concordia, 1999.
- Comisión Técnica del Iapuco: "Terminología" en Revista *Costos y Gestión* N° 9, Setiembre 1993.
- F.A.C.P.C.E. H. Fortini, A. Lattuca, H. López Santiso, H. Luppi, C. Slosse y J. Urriaza: *Replanteo de la Técnica Contable*. Bs. As.: Macchi, 1980.
- F.A.C.P.C.E. (C.E.C.Y.T.): *Resolución Técnica N° 10 - Normas Contables Profesionales*. Bs. As.: F.A.C.P.C.E., 1992.
- F.A.C.P.C.E. (C.E.C.Y.T.): *Proyectos de Resolución Técnica N° 5 y 6*. Bs. As.: F.A.C.P.C.E., 1998.
- F.A.C.P.C.E. (C.E.C.Y.T.): *Resolución Técnica N° 16 - Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales*. Bs. As.: F.A.C.P.C.E., 2000.
- F.A.C.P.C.E. (C.E.C.Y.T.): *Resolución Técnica N° 17 - Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General*. Bs. As.: F.A.C.P.C.E., 2000.
- Smolje A. "El Estado de Resultados: una Herramienta Básica para la Gestión". En *Anales del XIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Río Cuarto, 1996.
- Yárdin A. "Costeo Variable versus Costeo de Plena Absorción". En *Contabilidad y Administración*. Tomo V. Octubre 1979.
- Yárdin A. y David J. "Objetivos de los Estados Contables destinados a Terceros". *Anales del XXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Concordia, 1999.
- Yárdin A. y Rodríguez Jáuregui H. "La Información de Resultados a la Gerencia". En *Administración de Empresas* N° 96. Bs. As.: Contabilidad Moderna, Marzo 1978.
- Yárdin A. y Rodríguez Jáuregui, H. "El Resultado Periódico y el Principio de Valuación al Costo". En *Contabilidad y Administración* N° 49. Bs. As.: Cangallo, Julio 1981.