COSTOS PARA GESTIÓN

Juan Eduardo Méndez Ferla

Resumo:

Los sistemas de costos que integran el interrogante que plantea el apartado número 4 del temario para este Congreso y que aparecen como alternativos, presentan cada uno de ellos, tanto ventajas como limitaciones. Es por ello, que el trabajo que ahora se presenta busca lograr un sistema que rescate las ventajas de estos ya conocidos y supere sus limitaciones. Teniendo en cuenta que el objetivo esencial que deben perseguir actualmente las empresas es el logro de un grado de competitividad tal que les permita sobrevivir y crecer en este mercado globalizado, la propuesta se estructura básicamente en el aporte esencial del ABC, el estudio en profundidad de las distintas actividades que en la empresa se realizan, en el convencimiento que de ese análisis surgirán los parámetros para la toma de decisiones, considerando el mediano y largo plazo, hecho esencial para el logro de la ansiada competitividad y desechando el mero análisis del resultado del período, como lo promueve tanto el sistema por absorción como el variable. A este esquema básico por actividades, se le incorpora el aporte esencial del sistema de costeo variable, la conformación del costo de producción exclusivamente con cargos variables, siendo el Estado de Resultados el único destino de los cargos fijos, como costo de estructura empresarial. Se plantea la particularidad de distinguir estos costos fijos entre los originados por las distintas actividades y los propios de la empresa, logrando de este modo, la posibilidad del análisis marginal, aporte indispensable que debe realizar la contabilidad a los responsables de la dirección de la empresa, y finalmente se buscó que este sistema que se propone sea susceptible de ser incorporado al sistema contable, de modo tal que la información sea totalmente confiable porque cuenta con las garantías que proporciona la partida doble. El motivo que impulsa el envío de este trabajo, es intentar contribuir al éxito del Congreso, merecida recompensa al esfuerzo desplegado por sus organizadores.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos para a competitividade global: absorção, variável ou ABC?*

COSTOS PARA GESTIÓN

Juan Eduardo Méndez Ferla
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Católica de Cuyo
José I. de la Roza 1516 (0) - Rivadavia
5.400 - San Juan - República Argentina
Fax: 064 - 232750

RESUMEN

Los sistemas de costos que integran el interrogante que plantea el apartado número 4 del temario para este Congreso y que aparecen como alternativos, presentan cada uno de ellos, tanto ventajas como limitaciones. Es por ello, que el trabajo que ahora se presenta busca lograr un sistema que rescate las ventajas de estos ya conocidos y supere sus limitaciones.

Teniendo en cuenta que el objetivo esencial que deben perseguir actualmente las empresas es el logro de un grado de competitividad tal que les permita sobrevivir y crecer en este mercado globalizado, la propuesta se estructura básicamente en el aporte esencial del ABC, el estudio en profundidad de las distintas actividades que en la empresa se realizan, en el convencimiento que de ese análisis surgirán los parámetros para la toma de decisiones, considerando el mediano y largo plazo, hecho esencial para el logro de la ansiada competitividad y desechando el mero análisis del resultado del período, como lo promueve tanto el sistema por absorción como el variable.

A este esquema básico por actividades, se le incorpora el aporte esencial del sistema de costeo variable, la conformación del costo de producción exclusivamente con cargos variables, siendo el Estado de Resultados el único destino de los cargos fijos, como costo de estructura empresarial.

Se plantea la particularidad de distinguir estos costos fijos entre los originados por las distintas actividades y los propios de la empresa, logrando de este modo, la posibilidad del análisis marginal, aporte indispensable que debe realizar la contabilidad a los responsables de la dirección de la empresa, y finalmente se buscó que este sistema que se propone sea susceptible de ser incorporado al sistema contable, de modo tal que la información sea totalmente confiable porque cuenta con las garantías que proporciona la partida doble.

El motivo que impulsa el envío de este trabajo, es intentar contribuir al éxito del Congreso, merecida recompensa al esfuerzo desplegado por sus organizadores.

El nuevo orden económico mundial caracterizado por una creciente globalización exige a las empresas competir cada vez más en todos los rincones del planeta, siendo la competitividad la meta permanente que deben plantearse los responsables de la dirección de las mismas.

Para ello, la contabilidad de costos debe convertirse en una herramienta eficaz e imprescindible de modo que las decisiones que se adopten lo sean basadas en información confiable y pertinente.

El tradicional sistema utilizado por la técnica contable, el **costeo por absorción**, plantea una conformación del costo de producción integrado por el total de los esfuerzos realizados por la empresa, sin distinguir entre costos variables y costos fijos porque ambos son absorbidos por este costo de producción.

Es un sistema que, cualquiera sea el método de compilación que adopte la empresa, ya sea uno histórico o bien uno predeterminado, es incorporado a la contabilidad, lo que permite brindar información que surge de esta técnica con las ventajas que ello representa (el uso de la partida doble).

Al integrar el costo de producción tanto por costos variables como por costos fijos produce una importante limitación, que es el centro de las principales críticas que recibe, la imposibilidad de la realización del análisis marginal, información vital para la gestión empresaria.

A fin de superar esta situación aparece la alternativa de trabajar bajo el sistema de **costeo variable,** sistema que integra el costo de producción solo con costos variables debido a que considera que estos se encuentran incorporados en el artículo elaborado porque su nivel de consumo está en directa proporción al volumen producido, mientras que los costos fijos permanecen inalterables cualquiera sea el nivel de producción operado por la empresa. Este hecho es un claro indicio que estos esfuerzos de carácter fijo no se encuentran incorporados al producto elaborado, por lo que deben considerarse en un ciento por ciento en el costo de estructura, impactando totalmente en el Estado de Resultados del ejercicio económico en el que fueron consumidos.

Estos dos sistemas mencionados se caracterizan en que su preocupación fundamental radica en el modo de imputar los recursos absorbidos por la empresa en los distintos artículos producidos, limitando su análisis a lo ya acontecido, lo que hace que su interés principal radique en el corto plazo.

Esta situación torna a estos sistemas poco útiles en esta época donde la competitividad es la meta principal de las empresas, lo que les permitirá su subsistencia y crecimiento.

Ante esta necesidad, aparece el **sistema ABC** (**A**ctivity **B**ased **C**ost), cuyo fundamento es contribuir a lograr la tan ansiada competitividad porque basa su análisis mirando hacia el mediano y largo plazo. Esto es así porque determina como objetivo de análisis las distintas actividades que realiza la empresa, mediante la profundización del estudio en los "inductores de costos" de cada una de esas actividades, los motivos por los que las distintas actividades consumen los distintos recursos y luego, en función a los verdaderos consumos de las unidades de salida de esas actividades, por parte de los distintos artículos que se elaboran, se les asignan estos costos indirectos de producción.

Este sistema, al profundizar su estudio en los inductores de costos, permite que la reducción que se logre lo sea en forma permanente porque se atacan las verdaderas causas de los consumos de recursos, contribuyendo de este modo al logro de la ansiada competitividad.

Este sistema, tal ha sido presentado por sus autores, tiene el inconveniente de ser extracontable e histórico, lo que lo torna poco útil por su doble costo de aplicación (extracontable debe adicionarse al que se lleva en el sistema tradicional), además de carecer de la seguridad que implica el trabajar con la partida doble; y absorbe además las críticas propias de todo sistema histórico.

Aprovechando las contribuciones de los distintos sistemas de costos descriptos y buscando superar las limitaciones que los mismos adolecen, se presenta seguidamente una alternativa cuyo fin es contribuir a satisfacer los requerimientos que realiza la gestión empresarial actual.

El sistema que se propone distingue el consumo de recursos en dos grupos, los consumos de recursos directos, los cuales son absorbidos directamente por los productos que se elaboran y los consumos indirectos que los constituyen aquellos que son absorbidos por las distintas actividades que se ejecutan en la empresa.

Con relación al primer grupo, se distinguen los de naturaleza variable, aquellos cuya magnitud acompaña el volumen de producción, de los de carácter fijo, cuyo valor total es independiente de la cantidad elaborada.

Los primeros forman parte del costo de producción y se imputan directamente al costo del producto que los ha absorbido, mientras que los segundos no constituyen parte del costo de producción sino que conforman el costo de estructura de la empresa.

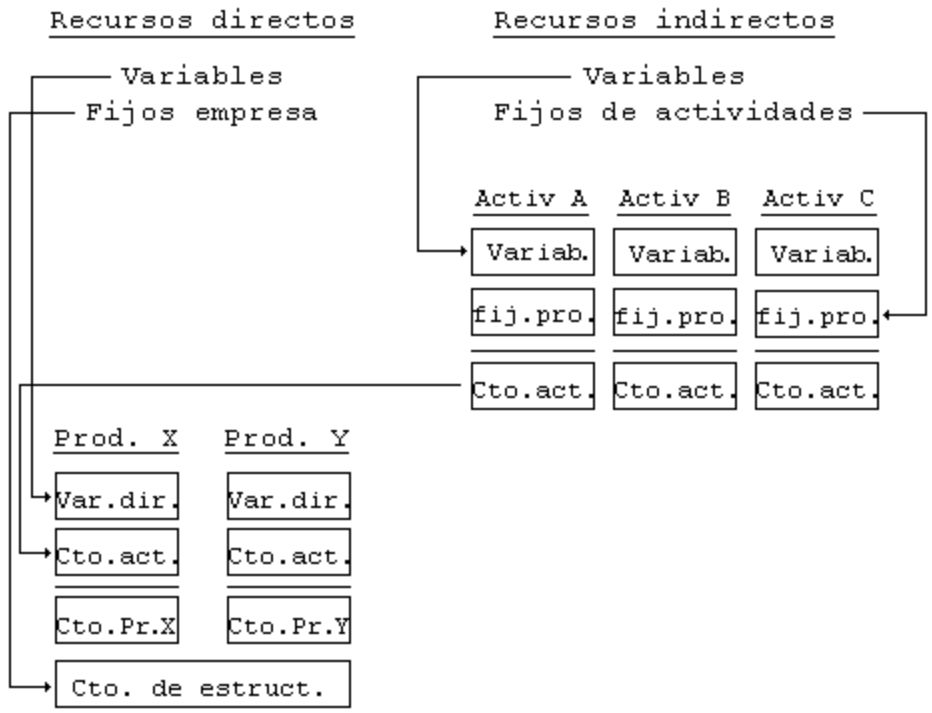
Los recursos indirectos, que constituyen el otro grupo en que se dividen los consumos, deben ser absorbidos por las distintas actividades que se realizan en la empresa y que se incorporarán al costo de producción de cada artículo que se elabora de acuerdo a la real utilización de esas actividades por parte de cada producto, mediante la unidad de salida determinada para cada una de éllas. Se debe distinguir en estos recursos los de naturaleza variable de los de carácter fijo, elemento muy importante cuando se analicen los verdaderos costos de estas actividades a través del estudio de los correspondientes inductores de costos, es decir la valoración de los reales motivos por los que esa actividad insumió esos recursos

Una vez determinado el costo de las distintas actividades, se cargarán al costo de producción de los artículos que se elaboren en función al real consumo que de ellas han realizado mediante las unidades de salida absorbidas.

De este modo se obtiene el costo de producción de cada artículo, que en el balance general se reflejará, bien en el Estado Patrimonial como bienes de cambio (activo), en las cuentas "artículos terminados" y/o "productos en proceso". y/o en el Estado de Resultados como "costo de ventas" por las unidades vendidas.

Los consumos de recursos directos de carácter fijo, componen el costo de estructura, el que impactará en un ciento por ciento en el resultado del ejercicio.

Gráficamente, esta propuesta funciona de la siguiente manera:



Esta propuesta rescata los aspectos más valiosos de los sistemas de costos mencionados anteriormente, absorción, variable y ABC, siendo además posible su inserción en el sistema contable común de partida doble, con las ventajas que ello implica, siendo también posible la utilización de los métodos de compilación de costos que tradicionalmente se vienen utilizando, ya sea tanto los históricos (órdenes de producción o procesos) como los predeterminados (estimativo o standard).

Al trabajar distinguiendo los costos fijos de los variables, se facilita la instrumentación del análisis de tipo marginal, lo que mejora la calidad de la información y toma de decisiones empresariales.

Este sistema propuesto, al rescatar fundamentalmente la filosofía del ABC, en cuanto a que los consumos de recursos de carácter indirectos deben analizarse bajo la óptica siguiente:

donde las distintas actividades son las consumidoras de los recursos, impulsa al análisis profundo de cada una de éstas mediante lo que denomina "inductores de costos", lo que redundará en disminuciones permanentes en los consumos de recursos porque al modificarse la actividad no habrá riesgos que retornen esos consumos en exceso que impiden el logro de la ansiada competitividad.

Al poder analizar cada actividad, el sistema permite sugerir el modo de reducir su incidencia pudiendo incluso llegar hasta su supresión y contratación a un tercero, si fuere menester. Permite también comparar el costo de cada actividad con el que tienen otras empresas, sean o no competidoras o del mismo ramo y hasta la comparación con la cotización de un tercero por el suministro de ese servicio.

Con la incorporación del principio básico del sistema de costeo variable, se logra la determinación del verdadero costo del bien porque solo se consideran los recursos que realmente, en forma tangible o no, se han incorporado al mismo, los que así no fueron (costos fijos) impactan como tales en el Estado de Resultados en un ciento por ciento en el período que les corresponde.

En este sistema, los "costos fijos propios de cada actividad" se incorporan al costo de la misma, respondiendo a la filosofía adoptada y aportada por el sistema ABC, que si una actividad debe eliminarse, también desaparece su costo fijo, por lo tanto no cabría acá la posibilidad de integrar el "costo de estructura" de la empresa porque éste se integra con aquellas erogaciones que debe soportar la empresa cualquiera sea su nivel de producción, trabaje o no lo haga, situación que no ocurre en el caso de la actividad, que si no se realiza no existe este costo.

Al impactar con los costos de las distintas actividades, los diversos artículos que se producen en la empresa, de acuerdo al real consumo de las unidades de salida que para cada una de ellas se ha seleccionado, permite que estos artículos absorban el real y efectivo sacrificio realizado para su elaboración, eliminando cualquier otro modo de distribución de esfuerzos que solo incorporan subjetividad a su valuación.

Se analiza a continuación su funcionamiento en un sistema contable, de acuerdo al método de compilación de costos que se haya seleccionado como adecuado a la empresa y a los requerimientos indispensables para su administración.

Si se operare con el método histórico **por órdenes de producción**, se hace necesario la apertura de una orden para cada producto que elabora, donde se irá cargando todo el consumo de recursos, que en este sistema que se propone, se consideran como "directos variables" a medida que los mismos se vayan incorporando a la producción, mientras que los de carácter "directos fijo empresa" se irán imputando a la

cuenta de resultados que refleja los costos de estructura. La registración a realizar será la siguiente, suponiendo ya contabilizada la compra y/o devengamiento de los recursos correspondientes.

```
-------------   -------------
Ord de prod X - variab direct
Ord de prod Y - variab direct
       Materiales y mat primas
       Mano de obra
-------------   -------------
Costo de estructura
       Alquileres
       Depreciaciones
-----------------------------
```

Con respecto a los recursos indirectos, ya sean de carácter variables o fijos propios de las distintas actividades, se imputarán al costo de aquellas que los originaron, del siguiente modo, se supone ya contabilizadas las compras y/o devengamientos correspondientes:

```
-------------   -------------
Actividad A - costos variab
Actividad A - costos fijos
Actividad B - costos variab
Actividad B - costos fijos
Actividad C - costos variab
Actividad C - costos fijos
       Materiales
       Mano de Obra
       Gastos por actividades
-----------------------------
```

A fecha de cierre del período, se imputarán los costos de las distintas actividades a las órdenes de producción que las han consumido, de acuerdo a la verdadera utilización de las unidades de salida de cada una de esas actividades, del siguiente modo:

```
-------------   ------------------
Ord de prod X - costo activid
Ord de prod Y - costo activid
       Actividad A - costos variab
       Actividad A - costos fijos
       Actividad B - costos variab
       Actividad B - costos fijos
       Actividad C - costos variab
       Actividad C - costos fijos
---------------------------------
```

Además, deben registrarse contablemente los distintos artículos que la empresa ha producido, de acuerdo al destino que a ese momento, fecha de cierre, ellos han tenido, ya sea se encuentren, bien en proceso de elaboración, bien terminados y en existencia y/o, bien, si fueron vendidos, de la siguiente manera:

```
------------   ----------------------
Productos en proceso
Artículos terminados
Costo de ventas
       Ord de Prod X - variab directos
       Ord de Prod Y - variab directos
       Ord de Prod X - costo actividad
       Ord de Prod Y - costo actividad
-------------------------------------
```

Puede observarse que se ha trabajado segregando las órdenes de producción por el costo de sus recursos de carácter directo de los indirectos (actividades), situación que puede también contabilizarse concentrando todo en una sola cuenta y realizar la división en submayores, lo mismo puede hacerse con el modo de registración de las distintas actividades, en sus componentes tanto variables como fijos propios.

De esta manera, se observa que se logra incorporar al sistema contable esta propuesta de tratamiento y análisis de costos, logrando superar los inconvenientes que debe afrontar el sistema de costeo gerencial ABC (extracontable), no obstante continuar vigentes las desventajas propias del método de compilación de costos histórico adoptado por la empresa, que no son originadas por el sistema propuesto, sino propias del método de compilación seleccionado.

A fin de superar parcialmente estas desventajas, puede trabajarse con la metodología de **aplicación de los recursos indirectos** (actividades) de modo tal que sería necesario realizar la estimación previa del costo de las mismas y su posterior aplicación al de los productos que se elaboran. Este cálculo se confeccionará a comienzos del período o ejercicio económico, o del inicio de cada orden de producción, el que se contabilizará de la siguiente manera:

```
------------   -------------------------
Orden de prod X - costo activid
Orden de prod Y - costo activid
       Actividad A costos variab aplicados
       Actividad A costos fijos aplicados
       Actividad B costos variab aplicados
       Actividad B costos fijos aplicados
       Actividad C costos variab aplicados
       Actividad C costos fijos aplicados
-----------------------------------------
```

A medida que se vayan sucediendo los consumos de recursos directos variables se irán cargando al costo de las distintas órdenes que los generaron, por lo que al finalizar el período, se contará inmediatamente con la información de costos necesaria, la que estará integrada parcialmente con valores reales (costos variables directos) y por valores estimados (costos de actividades), mientras que el costo de estructura estará conformado por valores reales. Es por esto que resulta menester se practiquen los ajustes pertinentes al contar con la información real.

Por los consumos de recursos directos, se realizarán los siguientes asientos, a medida que dichos consumos se vayan produciendo:

```
-------------   --------------------
Orden de prod X - variables directos
Orden de prod Y - variables directos
       Materiales y materias primas
       Mano de Obra
-------------   --------------------
Costo de estructura
       Alquileres
       Depreciaciones
-----------------------------------
```

A fin de completar el proceso contable, durante el ejercicio, el consumo de recursos indirectos por parte de las distintas actividades, se irá contabilizando del mismo modo que en el caso del histórico, suponiendo ya registradas las compras y/o devengamientos correspondientes, de la siguiente manera:

```
-------------   --------------
Actividad A - costos variables
Actividad A - costos fijos
Actividad B - costos variables
Actividad B - costos fijos
Actividad C - costos variables
Actividad C - costos fijos
       Materiales
       Mano de Obra
       Gastos por actividades
-----------------------------
```

Al cierre del período, será necesario cancelar las cuentas de desarrollo o transitorias, por lo que se requerirá la siguiente registración contable:

```
-------------   ----------------------
Actividad A - costos variab aplicados
Actividad A - costos fijos aplicados
Actividad B - costos variab aplicados
Actividad B - costos fijos aplicados
Actividad C - costos variab aplicados
Actividad C - costos fijos aplicados
       Actividad A - costos variables
       Actividad A - costos fijos
       Actividad B - costos variables
       Actividad B - costos fijos
       Actividad C - costos variables
       Actividad C - costos fijos
-----------------------------------
```

En donde los saldos de las cuentas de las distintas actividades reflejan los consumos de las mismas, ya sean variables o fijos propios, indicarán la sub o sobre aplicación realizada a comienzos del período, por lo que se hará necesario su corrección. Este ajuste se realizará sobre las cuentas que corresponden a las distintas órdenes de producción, del siguiente modo, suponiendo que se operó una sub aplicación a comienzos del período o de inicio de cada orden:

```
-------------   ------------------
Orden de produc X - costo activid
Orden de produc Y - costo activid
       Actividad A - costos variab
       Actividad A - costos fijos
       Actividad B - costos variab
       Actividad B - costos fijos
       Actividad C - costos variab
       Actividad C - costos fijos
---------------------------------
```

También, en lugar de trabajar directamente con las cuentas que representan las actividades, podría utilizarse una intermedia que refleje las variaciones, como "Variación Actividad ... costos variables" y/o "Variación Actividad ... costos fijos", las que luego se cancelarán contra las distintas órdenes de producción, mostrando en forma más nítida las variaciones operadas durante el período. Seguidamente se ajustarán las cuentas que reflejan las distintas órdenes en función al estado de las mismas, ya sea contra "Productos en proceso", "Artículos terminados" y/o "Costo de ventas", del siguiente modo:

```
-------------   ------------------------
Productos en proceso
Artículos terminados
Costo de ventas
       Orden de prod X - variab directos
       Orden de prod X - costo activid
       Orden de prod Y - variab directos
       Orden de prod Y - costo activid
---------------------------------------
```

De este modo, a fecha de cierre, las cuentas susceptibles de ser expuestas en el Balance General, que son "Productos en proceso" y "Artículos terminados" en el Activo del Estado Patrimonial y "Costo de ventas" y "Costo de estructura" en el Estado de Resultados, quedan valuadas al verdadero esfuerzo realizado por la empresa para la producción realizada en el período sujeto a análisis.

Si la empresa, dada su naturaleza, trabajare con un método de compilación de costos histórico **por procesos**, el sistema propuesto es perfectamente adaptable a esta estructura empresaria porque los consumos de recursos directos variables se dividen en los distintos procesos que componen el ciclo de producción mientras que los que

responden a la característica de "fijos empresa" pasan a constituir el "costo de estructura". Si la empresa contare con tres etapas en su proceso productivo, por ejemplo: Molienda, Refinado y Embolsado, la registración contable, suponiendo ya confeccionados los asientos de compra y/o devengamiento de los recursos correspondientes, será la siguiente:

```
-------------   --------------------
Proceso Molienda
Proceso Refinado
Proceso Embolsado
       Materiales y materias primas
       Mano de Obra
-------------   --------------------
Costo de estructura
       Alquileres
       Depreciaciones
```

Paralelamente, las distintas actividades consumidoras de "recursos indirectos" se irán contabilizando de acuerdo a los consumos que requieran, del siguiente modo, bajo el supuesto que los registros por compra y/o devengamiento de estos recursos se encuentran ya asentadas.

```
-------------   ---------------
Actividad A - costos variables
Actividad A - costos fijos
Actividad B - costos variables
Actividad B - costos fijos
Actividad C - costos variables
Actividad C - costos fijos
       Materiales
       Mano de Obra
       Gastos por actividades
-------------------------------
```

Al cierre de cada período de costos, deben registrarse los movimientos de producción a fin de reflejar contablemente lo ocurrido en ese lapso. Los "consumos de actividades" se imputarán a los distintos procesos en función a las "unidades de salida" que cada uno haya consumido de éllas, como sigue:

```
-------------   ----------------------
Proceso Molienda
Proceso Refinado
Proceso Embolsado
       Actividad A - costos variables
       Actividad A - costos fijos
       Actividad B - costos variables
       Actividad B - costos fijos
       Actividad C - costos variables
       Actividad C - costos fijos
-----------------------------------
```

Por los traslados o envíos de una etapa componente del proceso de producción a otra, los conocidos "costos de transferencia", salvo la salida de la última etapa, que constituye los artículos terminados, se confeccionarán los siguientes asientos"

```
-------------   -------------
Proceso Refinado
       Proceso Molienda
-------------   -------------
Proceso Embolsado
       Proceso Refinado
-------------   -------------
Artículos Terminados
       Proceso Embolsado
```

De este modo, se podrá calcular el costo medio de cada uno de los procesos, en este caso se ha trabajado bajo el supuesto que se elabora un solo producto, y por lo tanto, el costo medio unitario del artículo producido. A fecha de cierre del ejercicio económico, se procederá a concentrar las unidades que se encuentren en curso de elaboración en la cuenta susceptible de ser expuesta "Productos en proceso", del siguiente modo:

```
-------------   -------------
Productos en proceso
       Proceso Molienda
       Proceso Refinado
       Proceso Embolsado
-----------------------------
```

Así, se estará en condiciones de obtener del sistema contable la información necesaria para la confección del Balance General, tanto para el Estado Patrimonial, cuentas "Artículos terminados" y "Productos en proceso" como para el Estado de Resultados, cuentas "Costo de ventas" y "Costo de estructura". La cuenta "Costo de ventas" surge de la registración normal de las operaciones de venta y tradición de las unidades vendidas.

Si se hubiere optado por trabajar con **aplicación de los recursos indirectos** (actividades), su cálculo previo se aplicará a inicios del período de costos a cada uno de los distintos procesos o etapas que componen la producción. Luego, al cierre de cada período se ajustarán de igual modo que en el método alternativo "por órdenes de producción".

Si la empresa optare por trabajar con un método de compilación de **costos predeterminados** (**estimativo o standard**), será menester el cálculo previo del consumo estimado, tanto de "recursos directos" como de "recursos indirectos" de un modo empírico o bien científico, según corresponda. El método histórico que acompañará al predeterminado seleccionado será el que se adecue a las características de la empresa, ya sea por órdenes de producción o por procesos.

Este cálculo del costo unitario se realizará siguiendo la metodología prevista en el sistema que se propone, donde los "recursos indirectos" se determinarán por medio de las distintas actividades previstas, que luego integrarán el costo de producción total en función al consumo de las unidades de salida. Este costo de producción total, al ser dividido por el volumen previsto producir, se obtiene el resultado buscado. También, del mismo modo, se obtendrá el costo por unidad de salida previsto para cada actividad.

El costo de estructura no integra este costo de producción, porque impacta en un ciento por ciento en el Estado de Resultados. Una vez obtenidos estos costos, la registración contable a efectuar será adecuada a la mecánica propia del método de compilación seleccionado. Para simplificar el caso, se supone que el proceso de producción consta de una sola etapa.

Por los recursos directos consumidos de carácter variable, se imputarán al proceso de producción, mientras que los de carácter "fijo empresa", deben impactar en el costo de estructura, del siguiente modo, suponiendo ya registrados los asientos de compra y/o devengamiento de estos recursos:

```
-------------   -------------
Producción en proceso
       Materiales y mat primas     valores reales
       Mano de Obra
-------------   -------------
Costo de estructura
       Alquileres                  valores reales
       Depreciaciones
-----------------------------
```

Por el consumo de los "recursos indirectos", tanto variables como fijos de las distintas actividades, se imputarán a aquellas que los realizaron, como sigue, suponiendo ya confeccionados los asientos de compra y/o devengamiento de estos recursos:

```
-------------   -------------
Actividad A - costos variables
Actividad A - costos fijos
Actividad B - costos variables
Actividad B - costos fijos       valores reales
Actividad C - costos variables
Actividad C - costos fijos
       Materiales
       Mano de obra
       Gastos por actividades
-----------------------------
```

A medida que la producción va requiriendo las distintas "unidades de salida" de estas actividades, se irán contabilizando estos requerimientos de la siguiente manera:

```
-------------   -------------
Producción en proceso
       Actividad A           valores predeterminados
       Actividad B
       Actividad C
-----------------------------
```

Si durante el período se van terminando de producir unidades y algunas se van vendiendo, debe registrarse esta situación como sigue:

```
-------------   -------------
Artículos terminados
       Productos en proceso   valores predeterminados
```

asiento que corresponde a la registración de las unidades que se terminan de producir y pasan a residir en almacenes, a la espera de su comercialización, y

```
-------------   -------------
Deudores por ventas
       Ventas                valores reales
```

```
-------------   -------------
Costo de ventas
       Artículos terminados  valores predeterminados
-----------------------------
```

registraciones que corresponden a la venta y tradición de los artículos terminados.

A fecha de cierre, será necesario concentrar el costo real de las distintas actividades en una sola cuenta por cada una de éllas, como sigue:

```
-------------   -------------
Actividad A
Actividad B
Actividad C                    valores reales
       Actividad A - costos variables
       Actividad A - costos fijos
       Actividad B - costos variables
       Actividad B - costos fijos
       Actividad C - costos variables
       Actividad C - costos fijos
-----------------------------
```

De este modo, se puede observar que las cuentas "Actividad ....." se encuentran debitadas a valores reales y acreditadas a predeterminados, determinando, por lo tanto, las variaciones operadas durante el proceso de producción entre los "recursos indirectos" previstos consumir y los realmente consumidos.

Si el método de compilación de costos seleccionado fuere el **estimativo**, será menester cancelar estas cuentas con las variaciones pertinentes, y posteriormente éstas serán canceladas impactando el costo de producción de acuerdo a las unidades de salida de cada actividad que fueron transferidas.

Si el método seleccionado fuere el **standard** estas variaciones impactarán en el Estado de Resultados, como ineficiencias o eficiencias en la gestión de producción de la empresa en cada una de las actividades realizadas durante el período, siendo la registración contable la siguiente:

```
-------------   -------------
Variación Actividad A
Variación Actividad B
Variación Actividad C          valores reales
       Actividad A
       Actividad B
       Actividad C
-----------------------------
```

El saldo de estas cuentas de "Variación Actividad ..." impactarán en el Estado de Resultados, mientras que si el método de compilación de costos adoptado fuere el estimativo, será necesario la confección del asiento siguiente, a fin de corregir las valuaciones contabilizadas:

```
-------------   -------------
Producción en proceso
       Variación Actividad A    valores reales
       Variación Actividad B
       Variación Actividad C
-----------------------------
```

de este modo, la cuenta "Producción en proceso", que se encontraba debitada a valores reales por los consumos de los "recursos directos variables" y a valores predeterminados por los que provienen de las distintas actividades, quedan éstos ajustados a los valores reales, por lo tanto, el saldo de esta cuenta, que ha sido acreditada a valores predeterminados, determinará la variación operada en la producción durante el período entre los costos estimados a comienzos del período y los esfuerzos realmente incurridos por la empresa. Naturalmente, esta situación se produce bajo el supuesto que no existe producción en curso de elaboración a fecha de cierre. De no ser así la realidad, debe valorizarse esta existencia y adecuar la denominación de las cuentas que indican el proceso de producción con la de esta existencia en curso a fin que no se confundan (productos en proceso es distinta a producción en proceso). Con esta finalidad, la registración será la siguiente:

```
-------------   -------------
Productos en proceso              valores
       Producción en proceso   predeterminados
-----------------------------
```

Por lo tanto, la variación que resulte, será contabilizada como sigue:

```
-------------   -------------
Variación por producción
       Producción en proceso
-----------------------------
```

Esta cuenta de "Variación por producción" será tratada de acuerdo al método que haya sido seleccionado por la empresa, ya sea estimativo o standard. Si fuere el primero, se cancelará de acuerdo al destino de las unidades producidas, como sigue:

```
-------------   -------------
Artículos terminados
Productos en proceso
Costo de ventas
       Variación por producción
-----------------------------
```

Si fuere el método standard, esta cuenta impactará conjuntamente con las de variaciones que surgen de las distintas actividades en el Estado de Resultados del ejercicio.

De este modo, se observa que este sistema propuesto de determinación y cálculo de costos, se adecua a los requerimientos de una gestión acorde a las necesidades actuales, porque centra su atención en las distintas actividades que realiza la empresa para la elaboración de los artículos que produce, trabaja segregando los costos fijos de los variables, facilitando de este modo el análisis de incidencias marginales y desde el aspecto contable permite su registración bajo el sistema de partida doble.

Es un sistema que se adecua también a ser utilizado contablemente en forma predeterminada, por lo tanto, los desvíos en los consumos entre lo real y los estimado surgen de la información que brinda es sistema contable, hecho que lo torna más eficiente y contable.

Permite además, el análisis por actividad (concepto introducido por el ABC), lo que lleva a que las decisiones se adopten mirando hacia el mediano y largo plazo, porque surgen como consecuencia de su estudio, impulsando de este modo a la empresa al logro de su ansiada y buscada competitividad.