

La teoría general del costo y la teoría contable

Oscar M. Osorio

Presidente del Instituto Internacional de Costos.
Universidad de Buenos Aires

RESUMEN

A partir de la definición de contabilidad, contabilidad de gestión y contabilidad de costos, se plantea la necesidad de formalizar una teoría general de los costos y se establecen criterios sobre su contenido y estructura.

Con referencia a la relación entre la teoría general de los costos y la teoría de la producción señala las relaciones lógico-funcionales como generadoras de costos y, por lo tanto, el análisis funcional como basamento teórico.

En la parte final describe y explica los factores de influencia de estas relaciones: capacidad instalada y niveles de actividad programada y real, función técnica, organización y volumen de producción, calidad de los productos o servicios finales e intermedios, medios de producción, rendimiento de los factores y filosofía de la gestión empresarial.

Es una propuesta para ampliar el horizonte del campo de la contabilidad con una estructura teórica fundamentada en una base racional y lógica procurando trascender el carácter técnico.

1.

apli
org
fina
pro
con

a ne
las

una
cor

la c
reg

cor

pre
riq
y la
dif

rel

1.

Mec

1. LA CONTABILIDAD, LA CONTABILIDAD DE GESTION Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS

1.1. La Contabilidad

La Contabilidad es indudablemente una ciencia fáctica, empírica o aplicada, que tiene distintos campos de estudio, los que respecto de las organizaciones pueden sintetizarse en dos áreas: la Contabilidad externa, financiera o patrimonial y la Contabilidad interna o de gestión. Las teorías propias de una y otra deberán adecuarse a lo que la epistemología establece como requisitos o condiciones para su calificación como Teorías científicas.

Los modelos específicos que se desarrollan en la Contabilidad responden a necesidades y objetivos diferentes, como consecuencia de la combinación de las siguientes circunstancias.

1. La diferente categoría y jerarquía de los usuarios.
2. El contenido de las Teorías, que se ocupan de diferentes porciones de una misma realidad global, interpretada de diversa manera, respondiendo a un conjunto de hipótesis específicas distintas, para satisfacer objetivos diferentes.

Los usuarios podrán ser externos o internos respecto de la organización en la que se producen los fenómenos que la Contabilidad estudia, analiza, mide, registra, informa y que como opinamos más abajo debe **interpretar**.

En general, se identifica principalmente con los usuarios externos la rama conocida como Contabilidad financiera o externa.

En la Contabilidad financiera las Teorías que se han elaborado se refieren predominantemente al conocimiento de los fenómenos patrimoniales, o de la riqueza de las haciendas, aunque los fenómenos que concluyen en ésto último y las relaciones que los gobiernan tienen jerarquías de intereses y de importancia diferentes.

López de Sa¹ se refiere a aquellas relaciones lógicas clasificándolas en: relaciones esenciales o de sustancia del fenómeno, dimensionales o de medida

1. López de Sa. Teoría Geral do conhecimento contábil (Lógica do objeto científico da contabilidade). IPAT-UNA- Belo Horizonte M. G. Brasil.

y ambientales o de procedencia del fenómeno; lo que es también aplicable, como veremos, al aspecto específico que motiva este trabajo.

Es evidente que esta rama de la Contabilidad es la que ha alcanzado un mayor desarrollo, en especial por la necesidad de uniformar el «output» del Sistema contable y brindar a los usuarios externos una razonable seguridad respecto del contenido de los Informes o Estados periódicos de publicación, mediante el dictado de normas de cumplimiento obligatorio en la mayoría de los casos, nacidas de prescripciones legales o de dictámenes de organismos técnicos profesionales, según los países, las que van a constituir algo así como el «derecho positivo» dentro del Derecho.

Antes de continuar, debe replantearse la concepción limitada actual de la Contabilidad, como Sistema de información referido a la identificación, medición y registración de los fenómenos económicos que afectan a todas las unidades económicas; pues, en mi opinión, **la Contabilidad adquiere el nivel de Ciencia, recién cuando no se limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la INTERPRETACION de los fenómenos propios de la circulación económica**, concepto éste que aún no se encuentra claramente entendido, salvo en algunos investigadores.

Decía Mario Pifarré Riera², en el mismo sentido de lo expuesto, que;

«La contabilidad tiene sus propias leyes y enuncia sus principios científicos. La Contabilidad no se limita a registrar proposiciones empíricas; utilizando la lógica y la matemática, fomenta también proposiciones que tengan validez general por inferencia».

La incorporación de hipótesis interpretativas, acerca la Contabilidad, y en especial la Contabilidad de gestión, a la Economía de empresa, pudiendo hasta suponerse una cierta identificación con ésta.

Queremos hacer notar que pese a que en las últimas décadas, se observa en la investigación contable una lenta evolución desde lo que podemos considerar un enfoque tradicional y dogmático a métodos mas modernos, rigurosos y generalizados, aún se observa una marcada influencia de las Teorías

2. Pifarre Riera Mario. Naturaleza de las leyes contables. Técnica Económica. 1961.

patrimoniales que se sintetiza en dos aspectos principales: Juicios de valor que convierten a la Contabilidad en dogmática y su reflejo en la creencia de que ella tiene un objetivo único que se expresa en un modelo particularizado, entendido también como único o exclusivo.

Coincidimos con Mattessich³, que ya hace 20 años, decía respecto de la Contabilidad, que aquel cambio podía resumirse en:

1. Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos en contraposición al empleo de expresiones vagamente descriptas y conceptos no operativos.

2. Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de las ciencias matemáticas, filosóficas, económicas y del comportamiento a la teoría de la contabilidad, en vez de utilizar y particularizar un marco conceptual sumamente especializado.

3. Orientación hacia la contabilidad específica y hacia modelos de información de gestión para objetivos concretos contra la aceptación dogmática de un fin único, global o indefinido.

4. Procedimientos de comprobación sistemáticos a través de los cuales los modelos e hipótesis alternativos (para un mismo objetivo) pueden ser comprobados en cuanto a su pertinencia, seguridad, exactitud, eficiencia, oportunidad o quizás rendimiento total, en lugar de la simple comprobación jerárquica y cumplimiento de convencionalismos.

5. Integración de áreas contables específicas en una entidad coherente en vez de un conjunto de convenciones defectuosamente conectadas, dogmas, reglas y modelos particularizados y aislados.

Si bien estos cambios pueden observarse en las conclusiones de algunos investigadores no se han generalizado y volvemos a insistir, como consecuencia de una aún notable influencia de criterios propios de la Contabilidad financiera.

3. Mattessich, Ricardo. Cuestiones metodológicas previas y problemas de una teoría general de la contabilidad. *Accounting Review*. Julio 1972.

1.2. La contabilidad de gestión

El desarrollo de la Contabilidad para la dirección, administrativa o de gestión con un sentido amplio, no ha alcanzado el desarrollo debido, aún cuando últimamente se observa un notable avance, al menos en el desarrollo de técnicas de aplicación, quizás por que ella no es esencialmente normativa (y en nuestra opinión no le sería aplicable «norma» alguna en la acepción clásica), pues orienta su búsqueda del conocimiento hacia la interpretación de los comportamientos en la circulación interna de valores dentro de las organizaciones y su objetivo está vinculado, fundamentalmente, con la Toma de decisiones y el Planeamiento y control de las unidades económicas en su conjunto y de las operaciones en particular, teniendo por principales destinatarios a los decisores internos de la organización.

Creemos que los desiguales avances se han producido como consecuencia del desarrollo hipertrófico de la rama más conocida; pues el sistema relativo al estudio de la circulación interna de valores de los entes, que tiene entidad propia e independiente, se ha subordinado durante mucho tiempo a la búsqueda de «valores» con un objetivo patrimonial, lo que aún predomina en algunos Planes de contabilidad nacionales, tales como el Plan general de Contabilidad español.

Dice Carlos Mallo⁴:

«La contabilidad de dirección o gestión plantea su campo en la asignación eficiente de los recursos, analizando tanto las funciones de producción como la de costes y el comportamiento de los mercados. Su objetivo consiste en la maximización del beneficio».

Coincidimos con Mallo, aún cuando debe tenerse cuidado con el objetivo de «maximización del beneficio», que no puede entenderse como una expresión absoluta, sino condicionada a circunstancias de tiempo y lugar, y de manera especial a las políticas empresarias a largo plazo o de estrategia competitiva.

1.3. La Contabilidad de Costos

La Contabilidad de costos es un sistema que se desarrolla en la Contabilidad de gestión alejado del Sistema de la renta como objeto exclusivo, tal como es

4. Mallo Carlos. Contabilidad de Costes y de Gestión. Ed. Pirámide. Madrid. Pág. 45.

reflejado por la contabilidad externa, aún cuando subsidiariamente pueda brindar a aquél cierta información resultante de él, y tomar de la contabilidad externa, datos vinculados con los precios negociados de los factores productivos utilizados en los diferentes procesos y áreas de actividad, los que no siempre serán válidos para la toma racional de decisiones, en función de los costos.

En realidad, tiene una referencia específica al ámbito interno de la empresa, en tanto que la contabilidad de gestión es más amplia conectando el entorno interno con el contexto externo. No obstante, las interpretaciones de los fenómenos económicos que debe hacer la contabilidad de gestión, reconocen, casi siempre, una relación funcional con los costos.

Si analizamos el desenvolvimiento histórico de la Contabilidad de costos, observamos que salvo los esfuerzos ya antiguos de la escuela continental europea, no se han producido en el tiempo, mayores aportes teórico científicos, salvo excepciones, sino una acumulación de técnicas, la mayoría de ellas vinculadas con procedimientos de concentración de los costos propios de la actividad manufacturera o de transformación; véase sino el moderno ABC, al que desde otro punto de vista se le atribuyen propiedades «milagrosas», que no posee; pues en mi opinión no es más que una técnica útil para la determinación de costos unitarios en ciertas actividades, pues tampoco es apto para su utilización en todas, aún cuando la generalización es válida para la técnica vinculada y conocida como ABM (Gerenciamiento de las actividades).

2. Necesidad de formalización de una Teoría general de los Costos en Contabilidad

Decíamos en un trabajo anterior⁵ que existen dos grandes grupos de hechos económicos registrables en toda organización:

a) Las transacciones con el «contexto externo», en las que la organización actúa como sujeto no exclusivo y en las que su magnitud en términos monetarios está siempre objetiva y naturalmente expresada, aún cuando para su comparación

5. Cartier, Enrique N. y Osorio, Oscar M. La Teoría general del costo: un marco necesario. Presentado en el Evento científico sobre Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el proceso de integración iberoamericana. La Habana 1992.

en el tiempo sea necesario homogeneizarla, por razones principalmente vinculadas con los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

b) La transformación interna de los factores productivos, con objeto de añadirles valor, en cuyo caso el ente actúa como sujeto exclusivo y que no tiene una expresión monetaria objetiva dado que, por naturaleza, se trata de fenómenos predominantemente físicos o circulatorios.

Si consideramos lo expuesto respecto de los dos grandes subsistemas en que suele dividirse la Contabilidad, resulta clara la identificación de la Contabilidad financiera con el primer grupo de fenómenos y de la contabilidad de gestión con el segundo.

En lo que hace a los costos, y su estudio por la Contabilidad, se observan tres circunstancias:

1) El objetivo tradicional de su estudio por la Contabilidad de Costos estuvo fuertemente influenciado por el peso de la concepción propia de un sistema ajeno y restrictivo: la valuación del patrimonio, es decir su consideración dentro del denominado Sistema de la renta, por la escuela italiana.

2) Se han desarrollado técnicas para solucionar aspectos puntuales o coyunturales, especialmente en el área de los costos industriales, que es sobre lo que más se ha escrito y se escribe, marginándose otras actividades.

Debe destacarse que algunas de esas técnicas, parten de supuestos absurdos, tales como el procedimiento de asignación a los coproductos de los costos comunes hasta el punto de separación en la producción conjunta, en base a los precios de venta en sus diferentes alternativas.

3) No existe una Teoría general formalizada que interprete las relaciones entre los factores utilizados en todo proceso productivo y sus resultados, aún cuando hay trabajos sobre algunos aspectos parciales.

Es de aplicación lo que decía Mattessich⁶, citando a E. Kohler, y refiriéndose genéricamente a la Contabilidad que «hasta ahora no se ha hecho un análisis

6. Mattessich Ricardo. Hacia una fundamentación general y axiomática de la Ciencia Contable. Accounting Research, Vol. 8, N° 4. Septiembre 1957.

completo de los principios ni se ha puesto gran empeño en distinguir los principios fundamentales o axiomas de los principios derivados y procedimientos».

Lo dicho, pese a haber sido escrito hace 39 años, sigue teniendo vigencia. Pero de alguna manera refleja un estado existente en la visión anglosajona de la contabilidad (con la excepción de autores como Mattessich, Ijiri, y otros pocos), que olvida las conclusiones de la que podríamos llamar Escuela europea continental, la que a través de escritos tan antiguos como los de Schneider y Schmalenbach en Alemania y Zappa, Besta y Onida en Italia, por no citar sino a los más conocidos, se había adelantado y alertado sobre el error y el peligro de limitar el campo de la Contabilidad, quitándole su base racional y lógica y su fundamento natural, acentuando su carácter técnico, supliendo una estructura teórica que fue suprimida. Pero como la técnica no puede ser nunca un sustituto de la teoría, la Contabilidad se ha desviado hacia los detalles, destacando lo puramente formal⁷.

3. Contenido y estructura de una Teoría general de los costos

El problema de los Costos es antes que nada un problema económico y no contable; dado el propósito de la gestión de toda actividad productiva, cualquiera sea su naturaleza, de lograr el mejor aprovechamiento de recursos escasos para maximizar el resultado; y no es un fenómeno privativo de una actividad económica determinada y mucho menos de funciones específicas dentro de cada una de ellas.

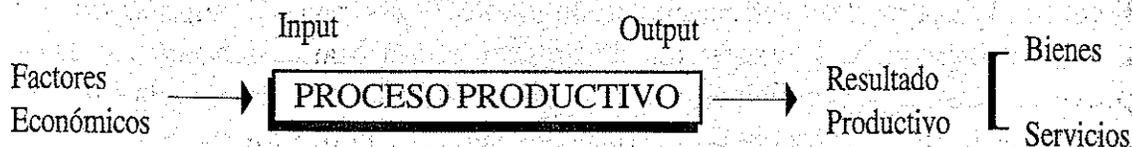
El concepto de producción es típicamente económico y debe entenderse como el agregado de valor a un bien o conjunto de ellos para satisfacer necesidades individuales o colectivas que realiza toda actividad económica y consecuentemente como proceso productivo al conjunto de acciones para darle a determinados bienes (concretos o abstractos) un mayor valor o una mayor utilidad de la que tenían antes del ejercicio de aquellas⁸.

(7) CF. Manuel de Torres en el prólogo de la segunda edición española de la obra de Erich Schneider. Contabilidad Industrial. Ed. Aguilar.

(8) Osorio, Oscar M. La capacidad de producción y los costos. Ed. Macchi. Buenos Aires. 2da. Ed. 1992. Cf. Boulding K. Análisis Económico Revista de Occidente. Madrid.

Esa utilidad podrá ser de forma (industria), de tiempo y lugar (transporte), de cambio (comercio), etc.

El esquema siguiente lo creemos suficientemente representativo de lo dicho:



También podríamos decir con Requena Rodríguez⁹ que la actividad productiva implica la combinación funcional de un conjunto de variables, adoptando distintas formas según la naturaleza de las mismas y sus modos posibles de combinación, lo que requiere el conocimiento de sus propiedades y las relaciones en que es preciso integrarlas.

3.1. El campo de la teoría

Por lo tanto, el concepto de costo y de una Teoría general aplicable se vincula con la existencia en toda actividad económica y en las diferentes funciones que la integran, de procesos productivos, entendidos en los términos expresados, que mediante el sacrificio de factores de producción generan un resultado productivo.

Queda entonces bien entendido que una **Teoría general de los costos no se refiere exclusivamente a los costos en la actividad industrial** que es a la que las técnicas desarrolladas se han referido desde siempre, **sino a todos y cada uno de los procesos que en cualquier tipo de actividad económica, agregan valor o crean utilidad, en los términos definidos; dado que en cualquier actividad que implique el sacrificio de factores económicos para lograr un resultado, existirán costos y se generarán «ingresos»,** aún con la multiplicidad de acepciones que podamos asignarle a éstos.

3.2. El concepto de Costo

Cabe ahora definir qué debe entenderse por costo en nuestra opinión.

9. Requena Rodríguez José Ma. La Contabilidad como ciencia de información de estructuras circulatorias: Contabilidad no económica. Barcelona. 1992.

Creemos que el costo puede definirse como: **el sacrificio necesario de factores productivos (o bienes económicos), valuados de diferente manera, con el objeto de obtener un resultado productivo, (o generar un ingreso) más o menos diferido en el tiempo.**

Por razones de homogeneización resulta necesario expresar los sacrificios en alguna unidad, pudiendo aceptarse la monetaria como la más representativa, pero no la única.

Como puede verse no nos ceñimos al concepto del costo como adición de consumos concretos sino que preferimos el concepto genérico del «sacrificio», incluso de factores abstractos.

Destacamos que el fenómeno «costo» no nace de la contabilidad, ni de la ingeniería, aunque esta puede ser un factor coadyuvante a su generación, y la primera debe fundamentalmente interpretarlo, conforme a una teoría propia del fenómeno.

3.3. La Teoría general de los costos y la Teoría de la producción

Como una Teoría de los costos no puede desarrollarse prescindiendo de una Teoría de la producción, debemos hacer notar que debería reanalizarse la Teoría clásica de la economía, pues sus postulados no son de aplicación general, sino que, los que realmente tienen validez destacada son los propios de la Economía de empresa, a la que de alguna manera debe responder la Teoría general de los costos, por estar ambas inmediatamente vinculadas, al punto que podríamos decir que existe, entre ellas, casi una relación de subordinación.

La economía política abordó el problema de los costos, en vinculación directa con la Teoría de la producción ya en el siglo pasado, con un planteamiento macroeconómico y un carácter fragmentario, observándose que en general los problemas de la producción, son tratados en forma genérica y subordinados a los problemas del mercado. Además se superponen, en su análisis, dos planos diferentes: el macroeconómico y el auténticamente empresarial.

La teoría clásica de la producción en la economía está referida a resultados productivos identificados con productos terminados para su venta, o sea bienes físicos, en tanto que no siempre los resultados productivos en la empresa son

bienes, concepto propio de las actividades primarias, extractivas o industriales, sino también y cada día más: servicios o bienes no-concretos.

Por lo tanto, si bien la Teoría clásica de la producción constituiría una base de referencia, no podría aceptarse sin el debido acomodamiento a cada realidad.

En primer término, no es válida su aplicación solo para el conjunto de la producción del ente, sin considerar cada uno de los procesos productivos en que se divide aquella, en algunos casos coincidentes con centros de actividad diferenciados.

Por otra parte, si se observan las funciones genéricas de la producción elaboradas por la Teoría económica, pareciera que ellas se refieren a la monoproducción; es decir que se generaliza un caso particular y muy raro en las organizaciones modernas.

Coincidimos con Schneider¹⁰ que sostenía que deben considerarse separadamente los diferentes factores productivos que intervienen en todo proceso, según sean estos limitativos o sustitutivos, lo que dará lugar a diferentes relaciones funcionales.

Por otro lado, las funciones de producción de la economía se basan en la hipótesis «ceteribus óptimus», según la cual el empleo de los medios productivos se realiza sin desperdicio alguno, lo cual no coincide siempre con la realidad.

En otro orden, creemos que las funciones de producción clásicas, no consideran las posibles combinaciones alternativas de factores, que dependen de la versatilidad de la tecnología de producción empleada, ni lo que en nuestra opinión es fundamental: la capacidad de producción y su desaprovechamiento cuando los niveles de actividad son inferiores a aquella.

Por lo tanto, una Teoría general de los costos debería, como hemos dicho, ajustar las hipótesis sostenidas por la teoría económica, a las realidades propias de cada unidad económica, considerando:

1. La imperfecta divisibilidad de los factores productivos.

10. Schneider Erich. Teoría della produzione. Milán 1942.

2. La poliproducción como caso general.
3. Los diferentes comportamientos de los factores.
4. Los cambios en la calidad de los factores y de los productos.
5. El tiempo y las alternativas de continuidad de la producción (estacionalidad).
6. El comportamiento racional de los operadores

Es decir que a diferentes realidades en las diferentes unidades económicas, cabrían funciones económicas de producción diferentes, no solo determinadas por el condicionamiento de la tecnología empleada en la producción.

3.4. Las relaciones lógico funcionales como generadoras de costos

En la Teoría de los Costos, es evidente que, como en toda teoría, estarán presentes ciertas relaciones lógicas de diferente jerarquía.

La Teoría deberá plantearse hipótesis específicas alternativas si consideramos que **no existe «el costo» en forma unívoca, sino que existirán costos diferentes, todos ellos válidos y útiles, según sean los objetivos perseguidos con su determinación o conocimiento, siempre que se hayan respetado ciertos principios teóricos fundamentales, que la Teoría deberá proveer.**

Acá es donde surge claramente la diferencia entre los costos vistos con la óptica de la Contabilidad patrimonial y los requerimientos de la gestión efectiva de las unidades económicas.

Coincidimos con Spranzi¹¹ cuando dice que la lógica de la teoría de los costos es típicamente funcional y asume la tarea de construir esquemas de análisis de la variabilidad de los costos de producción, útiles para la previsión e interpretación de la variabilidad misma y que estos esquemas sólo pueden tener naturaleza funcional.

11. Spranzi, Aldo. La variabilidad de los costos de producción. Ed. Montecorvó. Madrid 1966.

La consideración funcional incluye la definición de una mecánica del movimiento de los costos, indispensable para prever las variaciones de los mismos en conexión con determinados hechos de gestión y para interpretar aquellas variaciones, u otras, en relación con los factores que las han provocado.

Los esquemas de correlación estarán basados necesariamente en hipótesis e implican la consideración de ciertas cadenas o grupos de correlaciones aisladas del sistema completo, mediante una identificación selectiva de caracteres y de relaciones dinámicas.

Si bien existe una interdependencia general entre los hechos o fenómenos económicos que constituyen un sistema dado, ello no impide una consideración de los mismos de forma aislada y abstracta, cuando la observación tenga lugar en los aspectos funcional y tecnológico.

Desde el punto de vista metodológico esta posibilidad de considerar los fenómenos en forma aislada, es válida cuando a través de ese aislamiento puede aclararse el mecanismo de su carácter complementario.

Dice Barbieri:

«Solo puede ser observado el fenómeno en su conjunto cuando se consigue dividirlo en los componentes de los que surgen las leyes que lo gobiernan»¹²
Esto significa que para lograr la unidad es necesario tener en cuenta las modalidades de las partes en el conjunto, que asume en todos los casos un carácter de complementariedad.

Por lo expuesto, la Teoría de los costos no debe basarse en el análisis causal sino en el funcional.

Si decimos, por ejemplo, que el aumento en el volumen de producción es causa generadora de una cierta variación en los costos, cometemos un error. Pues el incremento del volumen de la producción es sólo un factor de influencia y no una causa en sentido propio, pues la decisión de aumentar la cantidad producida y sus consecuencias está basada en otras circunstancias que hacen a

12. Barbieri Benedetto. *Il método statistico nello studio dei fenomeni osservazionali*. Torino 1962. pág. 44.

la gestión. Por lo tanto, aquello que podríamos denominar causa inmediata depende de otras causas.

Es decir que la Teoría de los costos al ser dinámica, es típicamente no causal, y en todo módulo de correlación dinámica, cada variable puede ser causa y efecto.

Para comprender nuestra posición respecto de la Teoría general de los costos, debemos aclarar que en nuestra opinión ésta debe analizar, dentro de las diversas relaciones del «sistema empresa», las relaciones funcionales entre costos y factores de influencia.

Los esquemas de correlación que se definan, conforme a ciertas hipótesis, deben permitir:

1. La valoración, prospectiva y retrospectiva de las repercusiones que en los costos tienen o pueden tener ciertos sucesos.
2. La interpretación de todas o determinadas variaciones.

Ello implica la fijación de ciertas premisas fundamentales.

No cabe duda que la corriente central de la investigación científica consiste en la búsqueda, explicación y aplicación de las leyes científicas, cuya deducción y establecimiento será responsabilidad de la Teoría.

Estas leyes podrán, según los costos, corresponder a enunciados nomológicos, enunciados nomopragmáticos o enunciados metanomológicos.

Los primeros, serán proposiciones (a veces en forma de ecuaciones) acerca de pautas objetivas; los segundos serán relaciones invariantes al nivel pragmático y los últimos serán prescripciones metodológicas y/o principios ontológicos.

Por ello la Teoría de los costos podrá expresarse en algunos de estos distintos enunciados, siempre referidos a la realidad observada, aunque algunos de ellos puedan ser enunciados teóricos de aplicación general e ineludible.

Todo concepto unívoco del costo es errado, pues lleva consigo la no consideración de que en todo costo están presentes dos componentes¹³.

13. Osorio, Oscar M. Op. cit.

- El componente físico, concreto o real, referido a la cantidad de factores sacrificados para alcanzar un objetivo determinado, o mejor aún una acción integrante de un proceso productivo cualquiera para alcanzar un resultado.

- El componente monetario, o sea el «precio» o «valor» de aquel componente, negociado o asignado.

El primero no necesariamente será invariable para una misma acción, pues su magnitud dependerá de determinados criterios de racionalidad y eficiencia, y el segundo será cambiante según el criterio utilizado para su valuación, pues podría tratarse de un valor negociado (precio) o asignado (precio de reposición, precio esperado, precio estándar), precio histórico (negociado) ajustado, (por ejemplo por el demérito en el valor del signo monetario, en caso de inflación), y aún en ciertos casos del «costo de oportunidad», incorporado como «valor» del uso alternativo de un factor.

No aceptamos la existencia de lo que alguna vez la doctrina alemana denominó «costos monetarios»; pues, en todos los casos, puede rastrearse en todo costo la presencia de una magnitud cuántica, física u objetiva, a la que están vinculados.

Por lo tanto, consideramos no sensato hablar unívocamente de «costo» y estudiarlo sin proceder a su desintegración, pues los dos componentes que los determinan tienen comportamientos diferentes.

Debe reconocerse¹⁴ que la observación y determinación de los costos debe efectuarse teniendo en cuenta que existen dos valoraciones o supuestos diferentes en cuanto a la formación de los mismos en todo proceso productivo, que pueden considerarse como problemas de determinación cuantitativa.

Supuestos o consideraciones de conveniencia:

Entendidos en el sentido de conformidad con el fin perseguido, o sea la aptitud reconocida a un hecho o a un comportamiento para lograr un resultado deseado.

14. CF. Spranzi, A. Op. cit.

Este concepto, nos confirma la relatividad de los costos, pues según la finalidad o el objetivo habrá diferentes valoraciones de conveniencia y en consecuencia costos distintos.

Supuestos o consideraciones de eficiencia:

Estas valoraciones están referidas a la racionalidad del comportamiento, la que será diferente según diferentes hipótesis relativas al aprovechamiento o eficiencia del factor, ya sea ésta real o prevista.

Es obvio aclarar que estas valoraciones son de aplicación a ambos componentes de todo costo y en toda actividad.

Como veremos estos dos supuestos, pero particularmente el último, nos llevarán a la definición del concepto de «costo necesario» que debería ser una de las hipótesis de la Teoría, y que «a contrario sensu» dejara entrever Scheneider en su Contabilidad industrial, cuando desarrollará el concepto de «costos innecesarios» o «despilfarros»¹⁵.

Así como hemos visto que la Teoría de los costos tiene su fundamentación en el análisis de las relaciones funcionales y no en el análisis causal y que no son de aplicación general las conclusiones de la teoría de la producción y los costos de la economía, aseguramos que **cada unidad económica tiene una estructura funcional de costos propia, que es consecuencia de cierta política de gestión y organizacional y de una función técnica de producción que determinan las relaciones funcionales, su intensidad y correlación dinámica.**

El conocimiento de esa estructura funcional se constituye en una premisa que condicionará las magnitudes y la variabilidad de todos los costos.

Debemos destacar que la Teoría de los costos debiera incursionar en la definición de los supuestos de conveniencia y eficiencia, fiando ciertos principios o enunciados teóricos básicos, dado que aquellos supuestos condicionarán los resultados productivos.

Lo contrario significaría limitar la función de la Contabilidad a la simple información sobre hechos, privándola de la incorporación a la gestión en sí misma, por la interpretación de aquellos.

15. Schneider Erich. Contabilidad Industrial. Ed. Aguilar.

3.5. Los factores de influencia en las relaciones formales de la Teoría general de los costos

Si profundizamos en este aspecto podemos hacer una breve síntesis de los más destacados factores de influencia en los costos que generarán las relaciones funcionales de las que debe ocuparse la Teoría.

1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real
2. Función técnica de la producción
3. Organización y programación de la producción
4. Volumen de la producción
5. Calidad de los productos o servicios finales e intermedios
6. Factores o medios de producción a utilizar en los procesos
7. Rendimiento de los factores
8. Eficiencia de los procesos
9. Precios de los factores (negociados y asignados)
10. Filosofía de la gestión empresarial

Si la Teoría deberá, para diferentes hipótesis, definir la relación entre los factores de influencia, construyendo esquemas teóricos de correlación significativos y su influencia en la definición de los supuestos o valoraciones de conveniencia y eficiencia; no cabe duda que en estas hipótesis podrán estar presentes, total o parcialmente, las hipótesis: «ceteris paribus» y «ceteris optimus».

Brevemente, nos referimos a lo que hemos denominado factores de influencia:

1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real¹⁶.

Existe un error conceptual que identifica el nivel de actividad programada con el de capacidad, aunque aquel pueda ser entendido como previsto a largo plazo.

16. Osorio Oscar M. Op. cit.

ambos conceptos son distintos, pues la capacidad indica el potencial de una empresa, o con más precisión, el propio de cada centro de actividad, asimilable a «centro de costos», mientras que el nivel de actividad no es más que el grado de ocupación de la capacidad, planeado o resultante.

La distinción es importante por varias razones: la primera porque la capacidad es un concepto físico y «ex ante» en toda decisión y no depende de ninguna decisión de planeamiento, sino de una decisión teóricamente vinculada con la creación del ente y sus objetivos finales y la opción tecnológica elegida; mientras que el nivel de actividad, planeado o real, depende de una decisión y, sobre todo el segundo, es un concepto «ex post».

Pero lo más importante es la relación de ambos conceptos con los costos fijos, que deben separarse según cual sea la relación funcional existente. **La capacidad genera Costos fijos de capacidad o estructura**, de mayor permanencia en el tiempo, pues (con prescindencia del criterio de valuación del componente monetario), los mismos solo se modificarán ante un cambio en la capacidad, lo que siempre implica una inversión o desinversión; en tanto que **el nivel decidido de operación genera Costos Fijos operativos**, de menor constancia en el tiempo y de mayor controlabilidad, que dependen de una decisión, de corto o largo plazo, inducida por el mercado, por la disponibilidad de insumos y aún por los requerimientos financieros y sus costos específicos.

Este error produce incorrectas valoraciones de los costos (sobreevaluación) y consecuentemente en la de la capacidad ociosa (infraevaluación).

Debemos insistir en que estos conceptos como toda la Teoría, son de aplicación a cualquier actividad económica, ya que no son exclusivos de la actividad industrial.

2. Función técnica de producción

La tecnología en uso en cada caso impulsará una determinada estructura de costos, generalmente muy rígida, sobre todo en la empresa moderna, en la que se observa un peso relativo cada vez mayor de los «costos de ingeniería» que se refleja en una diferente configuración de los tradicionalmente conocidos como costos indirectos en la actividad fabril, observándose una disminución, en las estructuras, del costo de labor y en ciertos casos también una disminución

en la magnitud de los factores variables sacrificados por cada unidad de producto, generalmente por cambios en los rendimientos.

Pero no es solamente en la actividad manufacturera donde se produce ese cambio en la estructura de los costos, sino que también se observa en las unidades económicas de otro tipo, tales como las de comercialización o prestación de servicios. En ambas el concepto de TQM, la actuación en mercados altamente competitivos y los nuevos conceptos de marketing influyen en la conformación de ciertas mecánicas que configuran estructuras de costos particulares.

Esta función técnica de producción, al condicionar la estructura de los costos, es un factor de los que hemos calificado como limitativos.

3. Organización y programación de la producción

La organización y programación de la producción es generadora de costos, generalmente por mal aprovechamiento de los costos fijos, tanto de capacidad como de operación. También suele observarse una incidencia en el uso de los factores variables, como consecuencia, algunas veces, de las diferentes curvas de aprendizaje y de la discontinuidad en la producción. Basta analizar, para asegurar este aserto, los mayores costos que genera una incorrecta definición del «lote de producción», cuando los tiempos de preparación de los equipos industriales son importantes y repetitivos, o cuando se producen demoras en los flujos de producción o de distribución, por inadecuadas rutinas, lo que supone una revalorización de la «eficiencia» en la programación.

Estas circunstancias suelen ser consecuencia de los cambios que se producen hoy en el mercado y la adopción de criterios tales como el de calidad total, en el que la atención y el servicio al cliente, externo e interno, se constituye en objetivo principal de la empresa y la incorporación de nuevos criterios como el target cost.

La incorporación del JIT, es también un modificador del paradigma del lote económico.

4. Volumen de producción

La influencia del volumen en los costos y en su estructura es conocida desde antiguo, y si bien hoy pareciera que se cuestionara el volumen como factor de influencia en la determinación de los costos unitarios, (por ejemplo la técnica

ABC que pone en duda, y en ciertos casos con razón, el uso del volumen como base para la asignación de costos indirectos), la teoría no puede soslayar este aspecto que incluso debe analizarse en relación con el uso de la capacidad y la ociosidad y su influencia en el diferente comportamiento de los componentes físico y monetario de los costos variables.

5. Calidad de los productos o servicios

La calidad, si bien puede ser considerada principalmente como una valoración de conveniencia, no deja de influir en la eficiencia. Pero fundamentalmente es premisa condicionante o determinante de los costos y su estructura. Piénsese si no en los «costos de la no calidad» en todas las áreas, o en los reprocesos en el área industrial, y aún en ciertos servicios, como los de «gestión de venta».

6. Factores a utilizar en los procesos

La influencia en los costos es obvia, pero podemos también encontrar una vinculación entre éstos, por la relativa inflexibilidad en el uso de cada categoría de ellos, y la calidad, que una vez definida se torna en premisa.

El factor uso del capital propio medido a través de su remuneración o interés constituye un costo indiscutible. No obstante hay autores que lo desconocen, tal como lo hacen la inmensa mayoría de las «normas contables» en casi todo los países en lo relativo a la valuación del patrimonio y la determinación de los resultados periódicos.

7. Rendimientos de los factores

Este factor de influencia no es independiente de lo observado en los puntos anteriores, y según la hipótesis del costo necesario, asume una importancia fundamental, diferente a la que tendría de adoptarse otra hipótesis, tales como la del costo resultante.

8. Eficiencia de los procesos

Así como pueden medirse los rendimientos de los factores, la Teoría no puede desvincularse de este aspecto, generador en ciertos casos de inactividades o costos innecesarios, no sólo en el proceso ineficiente, sino también en otros vinculados.

9. *Precios de los factores*

Es obvia la incidencia de la magnitud del componente monetario en los costos. Pero lo que debemos destacar es que como consecuencia de la distinción entre el componente físico y el monetario y sus distintos comportamientos, podrán utilizarse distintos criterios de valuación, según diferentes objetivos. Ello llevará inexorablemente, para cada alternativa de configuración del componente físico, a costos finales diferentes según el criterio seguido en la definición del componente monetario (precio negociado o asignado).

Este aspecto parece haber sido olvidado por la doctrina, que sólo ha incorporado en la bibliografía como «precio» alternativo del negociado el «precio estándar», reconociendo en casos aislados la necesidad de incorporar como «precio de cálculo» el precio de reposición en la Toma de decisiones en base a los costos.

10. *Filosofía de la conducción empresarial*

Este acápite, que también podríamos denominar «objeto, técnicas y mecanismos de la gestión» es factor de influencia decisiva en los costos. La experiencia profesional nos muestra como empresas similares, con iguales tecnologías de aplicación, pero con diferentes filosofías de conducción y cultura organizacional, tienen costos diferentes. La Teoría no debe dejar de incorporar en los parámetros hipotéticos, la influencia que por ejemplo, tiene el comportamiento humano en la eficiencia de los procesos y en el rendimiento de los factores.

El criterio del costo necesario

Cabe ahora establecer una hipótesis que la Teoría general no debiera olvidar y es la que corresponde al «costo necesario» como objetivo.

Esta hipótesis respondería a la categoría de hipótesis general diferente de otras hipótesis particulares.

Este concepto pretende reflejar la hipótesis de uso racional de los factores y de la tecnología disponibles, para lograr los mínimos costos compatibles con los medios y recursos en uso.

Este criterio, que puede subsumir el clásico concepto del costo estándar, que no es más que una técnica de altísimo valor, obliga no solo a su obtención, sino también a la cuantificación de los costos innecesarios y que por serlo no pueden ser lógicamente considerados como «costos» para la obtención del resultado de cualquier proceso productivo.

Si los costos integrados con los Ingresos, permiten medir los resultados y caracterizar el grado de optimización de la gestión, pareciera que es el «costo necesario» el que debe ser utilizado para ello, pues los factores sacrificados en exceso o indebidamente, es decir ineficientemente, son muestra de la ineficiencia en la gestión.

AUTORES CITADOS

Barbieri Benedetto. *Il método statistico nello studio dei fenomeni osservazionali.* Torino 1962. (12)

Cartier, Enrique N. y Osorio, Oscar M. *La Teoría general del costo: un marco necesario.* Presentado en el Evento científico sobre Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el proceso de integración iberoamericana. La Habana 1992 (5)

De Torres Manuel: en el prólogo de la segunda edición española de la obra de Erich Schneider. *Contabilidad Industrial.* Ed. Aguilar (7)

Gómez Ricardo J. *Las Teorías científicas.* Ed. El Coloquio, Buenos Aires. (17)

Ijiri Yuri. *Axioms and Structures of conventional Accounting Measurement* (*)

López de Sa. *Teoría Geral do conhecimento contábil* (Lógica de objeto científico da contabilidade). IPAT-UNA- Belo Horizonte M.G. Brasil (1)

Mallo, Carlos. *Contabilidad de Costes y de Gestión.* Ed. Pirámide. Madrid (4)

Mattessich, Ricardo. *Cuestiones metodológicas previas y problemas de una Teoría general de la contabilidad.* Accounting Review. Julio 1972 (3), (*), (6)

Osorio, Oscar M. *La capacidad de producción y los costos.* Ed. Macchi. Buenos Aires. 1986. Cf. Boulding K. *Análisis Económico* Revista de Occidente. Madrid (8), (13), (16)

Pifarre Riera Mario. *Naturaleza de las leyes contables.* Técnica Económica. 1961 (2)

Requena Rodríguez José Ma. *La Contabilidad como ciencia de información de estructuras circulatorias:* Contabilidad no económica. Barcelona 1992 (9)

Schneider Erich. *Teoría della produzione.* Milán 1942. (10), (15)

Spranzi, Aldo. *La variabilidad de los costos de producción.* Ed. Montecorvo. Madrid 1966. (11), (14).

SCAPADA PERFECTA.



El mar.

Tu y ella.

Tres días de descanso y paisaje.

Y toda la tradición de

cerveza Club Colombia.

CERVEZA
CLUB COLOMBIA

*P*ERFECTA