

LA TEORÍA GENERAL DEL COSTO Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: UNA REVISIÓN DOCTRINAL

Liliana M. Scoponi ¹ – Fabiana A. Casarsa ² – María A. Schmidt ³

Resumen

En el actual mercado dinámico y competitivo en el que las organizaciones desarrollan sus actividades, la información oportuna de costos se convierte en un elemento clave para su supervivencia. En el presente trabajo se realiza una revisión doctrinal de la Teoría General del Costo, que aborda la significación del fenómeno “costo” bajo un criterio económico, sus implicancias y derivaciones en la administración de los entes y sus sistemas de información para la toma de decisiones. Se presentan los principios generales básicos que dan fundamento a las técnicas de costeo y a los sistemas de información de costos que integran la Contabilidad de Gestión, a partir de la interpretación de la naturaleza de los procesos productivos y de sus elementos componentes. Se analizan aportes de diferentes autores presentados en artículos de revistas y reuniones científicas con el fin de facilitar su comprensión en el proceso de enseñanza-aprendizaje.

Datos de autores:

¹ LILIANA M. SCOPONI. Magister en Administración, Profesora Asociada del Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina. Correo electrónico: liliana.scoponi@uns.edu.ar

² FABIANA A. CASARSA. Contadora Pública, Profesora Asociada del Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina. Correo electrónico: fcasarsa@uns.edu.ar

³ MARÍA A. SCHMIDT. Contadora Pública, Asistente de Docencia del Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina. Correo electrónico: alicia.schmidt@uns.edu.ar

1. Introducción

La forma en que se ha abordado el estudio de los costos en el ámbito académico no ha sido siempre la misma a través del tiempo. Tradicionalmente el enfoque ha adoptado dos planos de análisis: la realidad de los entes y, a partir de allí, las técnicas de costeo y gestión que pudiesen operar dicha realidad. Por lo tanto, la atención se centraba en realizar un buen diagnóstico de los problemas inherentes a la gestión organizacional, para luego encontrar las herramientas necesarias para resolver esos problemas, empleando como sustento de estas técnicas el subsistema de información que ofrece la Contabilidad de Costos como parte de la Contabilidad de Gestión (Cartier, 2003). Esta perspectiva es la que puede encontrarse en la literatura clásica de costos, y es la que ha predominado en los manuales de la disciplina empleados en el proceso de enseñanza-aprendizaje, fundamentalmente de origen americano.

Sin embargo, en la actualidad se reconoce que los planos de abordaje de los costos deben ser tres, en lugar de dos. Se destaca así, la necesidad de formalizar una Teoría General del Costo (TGC) que sustente la técnica y se coloque por encima de los planos anteriores (Cartier, 2003). Ello se ha dado en virtud de una serie de limitaciones advertidas por la doctrina en el tratamiento de los costos (Osorio, 1994):

- Se han desarrollado técnicas para solucionar aspectos puntuales o coyunturales, especialmente en el área de los costos industriales, que han sido tema de numerosas publicaciones; mientras que otras actividades han sido marginadas.
- No existía una teoría formalizada que interpretara el fenómeno de los costos. Representantes de la escuela continental europea y de la escuela italiana advirtieron el peligro de limitar la contabilidad a cuestiones sin una estructura teórica, racional y lógica.
- El estudio de la Contabilidad de Costos estuvo fuertemente influenciado por la necesidad de servir a la Contabilidad Patrimonial para la valuación del patrimonio y la determinación de resultados (Sistema de Renta de la escuela italiana).

En este sentido, Osorio (1994) plantea que el estudio de los costos experimentó una desviación de sus aspectos esenciales, para concentrarse en los detalles y lo puramente formal. Según Cartier (2003), desde el punto de vista pedagógico, este desvío ha implicado que los alumnos terminen adquiriendo una serie de “recetas” con poca capacidad para diagnosticar situaciones donde aplicarlas. Por el contrario, se

pretende actualmente que más que aplicadores de recetas, los alumnos sean creadores de técnicas a medida, según la naturaleza de los problemas que les toque resolver.

Así, en los últimos años se ha desarrollado una TGC que se coloca en tercer plano con el propósito de aportar los principios generales básicos que den fundamento a las técnicas de costeo y, a partir de estos principios, a su vez reconocer que el costo es un fenómeno típicamente económico, no privativo de una actividad económica determinada, como es el caso la industria (Osorio, 1994). Para ello toma los conceptos de la microeconomía y dentro de esta, los principios de la teoría de la producción de la economía de la empresa (Osorio, 1992, 1994; Cartier, 2003; García, 2002).

Por lo antes expuesto, el presente trabajo tiene por objetivo efectuar una revisión doctrinal de los conceptos fundamentales de la TGC en la Contabilidad de Gestión. Se organizan los aportes de diferentes autores presentados en artículos de revistas y reuniones científicas, con el fin de facilitar la comprensión de los conceptos básicos de la teoría en el proceso de enseñanza-aprendizaje de los cursos universitarios de costos, frente a la dificultad de disponer de una bibliografía unificada.

2. Discusión

2.1. La Teoría General del Costo

Cartier (2008) considera necesario analizar de manera desagregada las dimensiones o ejes principales que permiten, en el marco de una estrategia pedagógica, explicar y definir la TGC. Estas son:

- a) ¿Qué tipo de teoría es la que se analiza y se presenta?
- b) ¿Qué se entiende por el concepto “general”?
- c) ¿Cuál es el campo del conocimiento en que se focaliza?

En lo atinente al primer interrogante: ¿qué tipo de teoría es la TGC? Cabe recordar que una teoría es un conjunto interrelacionado de ideas que tiene como objetivo especular sobre ciertos hechos o cuestiones vinculados con un campo del conocimiento. Existen dos tipos de teorías en ciencias sociales: las “teorías prescriptivas o normativas”, que apuntan a indicar el sentido ideal de un comportamiento (cómo se debe hacer) y las “teorías descriptivas”, que restringen su visión a los datos que se pueden observar en el terreno empírico (qué se hace). La TGC admite la posibilidad de ser entendida, tanto desde una u otra perspectiva, según sea la concepción que se adopte (Cartier, 2008). Sobre la base de esta distinción, Cartier (2008) resalta que la TGC

debería concebirse como una “teoría descriptiva” que apunte a discernir qué se hace cuando se determinan costos en un contexto observable, y no a exponer cómo deberían idealmente calcularse los costos. Entendida como tal, es un modelo de observación que, basado en ciertos postulados, busca interpretar el conjunto de hechos de la realidad organizacional relacionados con el fenómeno de costo.

En relación con el segundo interrogante: ¿qué significa la condición de “general” referida a una teoría? A partir de las ideas de Bunge (1998), Cartier (2008) argumenta que puede interpretarse que una teoría general es un modelo integrado por teorías específicas referidas a aspectos que, aun relacionados, son diferentes entre sí, pero que se encuentran concatenadas por el objeto común del campo concreto de conocimiento al que todas pertenecen. Luego, la TGC está constituida e integrada por “teorías específicas” que atienden determinadas temáticas particulares referidas al costo. Es decir, que dentro de la problemática de los costos y de su determinación, existen temáticas particulares que justificarían la creación de “teorías específicas” de las que se extrae la “teoría general”, tales como “teoría de la composición del costo”, “teoría de la variabilidad de los costos”, “teoría de las categorías de los factores”, “teoría de la acumulación de los costos”, entre otras (Cartier, 2008).

Finalmente, se plantea la respuesta al tercer interrogante: ¿En qué campo del conocimiento se focaliza? El campo de la TGC es amplio y abarca todas aquellas ramas del conocimiento de las que se nutre y que esperan sus aportes. Esto es la contabilidad, la administración, los sistemas de información y la economía (Cartier, 2008). Sin embargo, también debe tenerse en cuenta que el abordaje debe hacerse privilegiando inicialmente la disciplina más general, esto es, la economía, y en este sentido, autores como Osorio (1992, 1994) y Cartier (2008) consideran que la teoría de la producción de la microeconomía, debe ser una referencia insoslayable para el desarrollo de la TGC. Puede concluirse entonces que, si bien continúa considerándose el tema “costos” como una “rama especializada” de la contabilidad, también proviene de la administración y, a su vez, todos estos campos del conocimiento (aun el de los costos) se encuadran dentro del marco más general de la ciencia de la economía (Cartier, 2003, 2008).

En resumen, la TGC es un modelo de observación que, basado en ciertos postulados, busca entender el conjunto de hechos relacionados con el fenómeno del costo. La TGC no persigue explicar *cómo* deberían idealmente calcularse los costos, sino que procura discernir *qué* estamos haciendo cuando hacemos costos en el contexto de las organizaciones (Cartier, 2003, 2008). Puede definirse así a la TGC como *el*

conjunto de conocimientos que aspira a concentrar los principios que explican y dan fundamento y respaldo a las técnicas de costeo (García, 2005).

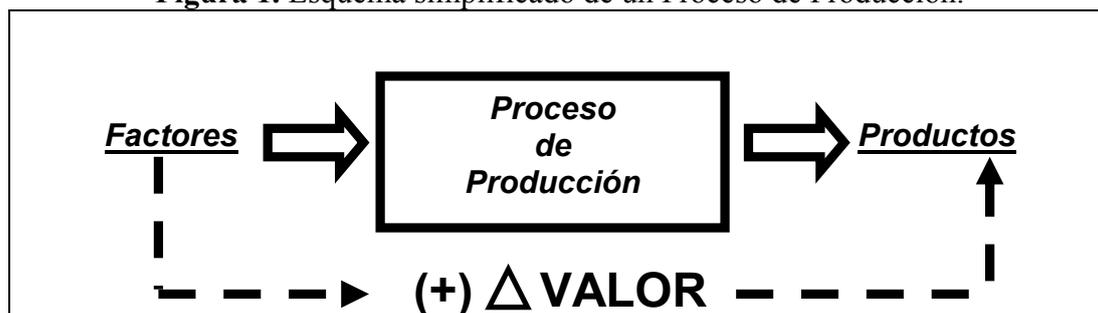
2.2. La determinación de costos a partir de la TGC

Para analizar en profundidad la TGC y su utilidad en la determinación de costos, las premisas básicas de estudio son las que siguen (Osorio 1994; Cartier, 2003):

1. Un costo no puede determinarse eficazmente si no se conoce, en profundidad, el proceso de producción de donde surge el “objeto de costo”, es decir aquello sobre lo cual se desea conocer el costo. Cabe aclarar, siguiendo a López Couceiro (1983), que un “objeto de costo” o “unidad de costeo” es un segmento de la organización, desde el punto de vista estructural u operativo (sucursal, división, departamento, centro de costo, actividad) o desde el punto de vista productivo o comercial (lote de producción, proceso, territorio de ventas, línea de producto o producto) al que resulta práctico y significativo asignar costos. Es decir, no necesariamente se refiere a un bien o servicio.
2. El conocimiento profundo de un proceso de producción requiere el manejo de un instrumental analítico adecuado.
3. La teoría de producción de la microeconomía tiene desarrolladas herramientas de análisis para lograr exitosamente aquel conocimiento.

Por lo tanto, resulta fundamental conocer qué se entiende por proceso de producción y cuáles son sus elementos componentes, los que deberán ser relevados e identificados apropiadamente a los fines del cálculo de costos. De acuerdo con la teoría de la producción, un “Proceso de Producción” (Figura 1) se define como un sistema de acciones dinámicamente interrelacionadas orientado a la transformación de ciertos elementos “entrados”, denominados factores, en ciertos elementos “salidos”, denominados resultados productivos (productos o servicios), con el objetivo primario de incrementar su valor, concepto este referido a la capacidad para satisfacer necesidades (Osorio, 1992, 1994; Cartier, 2003, 2008; García 2002, 2005).

Figura 1. Esquema simplificado de un Proceso de Producción.



Fuente: Osorio (1992,1994); Cartier (2003,2008); García (2005).

2.2.1. Elementos del proceso productivo

Todo proceso productivo comprende los siguientes elementos (Osorio, 1992; Cartier, 2001, 2003; García, 2005):

- Los factores o recursos: en general, toda clase de bienes o servicios económicos empleados con fines productivos.
- Las acciones: ámbito en el que se combinan los factores en el marco de determinadas pautas operativas (tareas).
- Los resultados o productos: en general, todo bien o servicio obtenido de un proceso productivo.

La teoría de la producción estudia estos sistemas, asumiendo que esa noción de transformación no se limita exclusivamente a las mutaciones técnicas inducidas sobre determinados recursos materiales, propia de la actividad industrial. El concepto también abarca a los cambios “de modo”, “de tiempo”, “de lugar” o de cualquier otra índole, provocados en los factores con similar intencionalidad de agregar valor (Osorio, 1992; García, 2002; Cartier, 2003). A continuación se desarrolla cada uno de los mencionados elementos del proceso productivo.

Factor o Recurso Productivo

Factores o recursos productivos son bienes o servicios utilizados para desarrollar las acciones que componen un proceso de producción. Ninguna acción de un proceso de producción puede llevarse a cabo sin que exista consumo de factores (Osorio, 1992; Cartier, 2003).

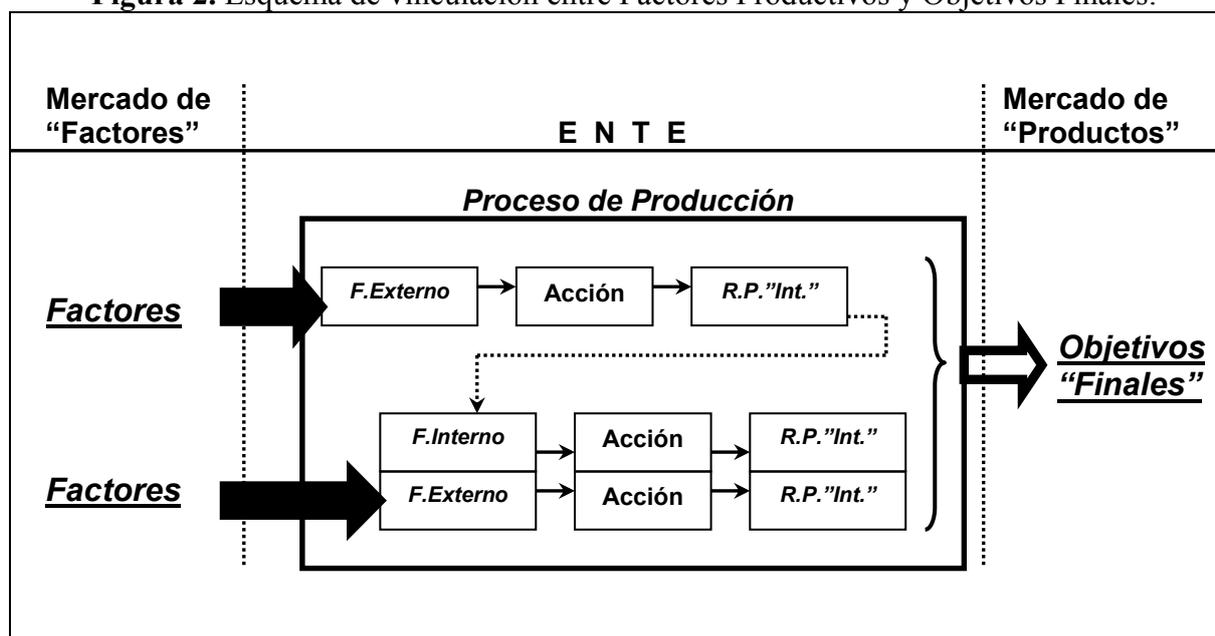
Si bien el concepto de “factor” está habitualmente asociado a los bienes o servicios que una organización adquiere en un mercado, en realidad, es abarcador de todo bien o servicio consumido en una acción del proceso, con independencia de su “vínculo” con un mercado determinado. Es decir, que no es intrínseca al factor su

condición de “adquirible” en un mercado externo al ente. Una acción también puede consumir un factor generado por otras acciones del proceso.

Luego, como lo expone la Figura 2, en un proceso de producción pueden reconocerse:

- a) Factores “externos”: bienes y servicios adquiridos en sus respectivos mercados.
- b) Factores “internos”: bienes y servicios generados en otras acciones del proceso de producción.

Figura 2. Esquema de vinculación entre Factores Productivos y Objetivos Finales.



Fuente: Cartier (2003).

También es posible categorizar a los factores productivos, según su esencia o naturaleza, (Cartier, 2001, 2003) en:

- Bienes y servicios intermedios consumibles con su primer uso (ejemplo, materiales).
- Bienes de consumo diferido o bienes de capital (ejemplo, inmuebles, equipos, etc.).
- Recursos humanos o trabajo.
- Recursos naturales.
- Capital financiero.

Por otro lado, existen otras categorías de factores que aportan principios generales básicos que dan fundamento a las técnicas de costeo y que tienen que ver con circunstancias que se verifican en el lapso que media entre el “momento de adquisición” y el “momento de empleo” de un determinado factor, al que se denomina “fase de

disponibilidad del factor”. En ese sentido, los factores productivos pueden categorizarse (Cartier, 2001, 2003):

a) Según el “compromiso” en su adquisición. Se trata de una clasificación que pondera la existencia o inexistencia de condicionantes vinculados con el aprovisionamiento de un factor que obliguen a recibir ciertos volúmenes de este sin que, forzosamente, existan necesidades concretas del proceso de producción. Así se pueden reconocer:

- Factores de libre adquisición: corresponden a los que no presentan condicionantes, es decir, se puede adquirir la cantidad del factor conforme a lo que requiera el proceso de producción.
- Factores de adquisición comprometida: corresponden a los que sí los presentan, estos colocan el peso de las decisiones sobre la cantidad que se va a comprar –al menos en el corto plazo– fuera del control, total o parcial, de los responsables de la gestión. Es decir, se debe adquirir la cantidad que el proveedor ofrezca.

b) Según su “divisibilidad”. Se trata de una clasificación que parte del concepto de que cada factor tiene una “unidad física elemental” (asociada a la unidad natural en que se dispone) y otra “unidad física de empleo” (asociada al modo en que es demandado por las acciones del proceso). Luego, según haya coincidencia o no entre ambas unidades, se pueden reconocer:

- Factores divisibles: corresponden a aquellos en que coincide la “unidad elemental” con su “unidad de empleo” (por ejemplo una materia prima adquirida y dispuesta en “kilogramo” y empleada en “kilogramo”).
- Factores indivisibles: corresponden a aquellos en los que no coincide la “unidad elemental” con su “unidad de empleo” (por ejemplo una máquina adquirida y dispuesta por “unidad” y empleada en términos de “horas equipo”).

c) Según su “transferibilidad” en el tiempo. Se trata de una clasificación vinculada con la posibilidad de que el factor –en términos de su “unidad de empleo”– pueda ser aplicado o no a producciones sucesivas en el tiempo. Así se pueden reconocer:

- Factores transferibles en el tiempo o “almacenables”: corresponden a aquellos cuyas “unidades de empleo” admiten posibilidad de almacenamiento, es decir su uso en un momento posterior al de su empleo presente (por ejemplo, la materia prima que admita que el kilogramo que se consume hoy pueda, alternativamente, consumirse en un momento posterior).

- Factores intransferibles en el tiempo o “no almacenables”: corresponden a aquellos cuyas “unidades de empleo” no admiten posibilidad de almacenamiento (por ejemplo, una “hora hombre” en los recursos humanos).
- d) Según su “transferibilidad” en el espacio. Se trata de una clasificación vinculada con la posibilidad de que el factor –en términos de su “unidad de empleo”– pueda ser o no aplicado a producciones simultáneas en el espacio. Así se pueden reconocer:
- Factores transferibles en el espacio o “de flujo flexible”: corresponden a aquellos en los que sus “unidades de empleo” admiten la posibilidad de su uso en otro proceso o acción alternativa a su empleo actual (por ejemplo, la “hora equipo” en un proceso de producción múltiple alternativo).
 - Factores intransferibles en el espacio o “de flujo rígido”: corresponden a aquellos cuyas “unidades de empleo” no admiten posibilidad de uso en otro proceso o acción que no sea el de su empleo actual (por ejemplo, el “kilogramo” de una materia prima que solo es utilizable por un único producto).

Asimismo, Osorio (1992) expone una clasificación de los factores productivos relacionada con su rigidez ante cambios en el volumen de producción, en función de lo cual:

- Factores fijos: son aquellos que generalmente no se consumen con su primer uso, sino que normalmente pueden ser utilizados en más de un proceso productivo hasta su agotamiento técnico o económico, o su reemplazo por razones tecnológicas. Desde el punto de vista contable, los factores fijos integrarán en su mayor parte (aunque no en todos los casos) el activo fijo de la empresa y según sus características, serán parte del rubro bienes de uso, bienes inmateriales o cargos diferidos. Son constantes, es decir que no se modifican dentro de ciertos límites, por cambios en el volumen de producción. Siguiendo esta clasificación, pueden distinguirse los “factores fijos estructurales o de capacidad” que representan y determinan la estructura y la máxima producción del ente. Existen con prescindencia de que se produzca o no y aun de la decisión de producir. Su modificación, siempre en el largo plazo, implica una decisión de inversión o de desinversión, razón por la cual su rigidez es extrema y no es controlable en el corto plazo. Mientras que el otro grupo de factores son los “factores determinantes del nivel decidido de uso de la capacidad u operativos”. Estos solo aparecerán cuando se defina un determinado nivel de operación de actividad o de producción. Es decir,

existirán como consecuencia de una decisión de utilización de una determinada proporción de los factores fijos estructurales. Únicamente tendrán lugar cuando se establezca un determinado nivel de operación dentro de la capacidad disponible (que puede variar por razones de mercado, de disponibilidad de insumos variables, de capital de trabajo o por acceso a los recursos humanos). Por ello, son factores que tienden a ser menos rígidos que los primeros, ya que si se decide usar la capacidad con diferente intensidad, estos se van a modificar y permanecerán invariables mientras la decisión de mantenga. Serán distintos para diferentes niveles de actividad dentro del rango de capacidad instalada. Son relativamente controlables en el corto plazo.

- Factores variables: se originan en el hecho físico concreto de la producción y, por lo tanto, su cuantía variará en relación con el volumen de producción realmente alcanzado.

Resultados productivos

Cualquier bien o servicio surgido de un proceso de producción es su “resultado productivo u objetivo del proceso”. Los productos son el resultado colectivo del desarrollo de las acciones que componen el proceso de su producción. Esto quiere decir que los productos son quienes “diseñan” el proceso de producción o, más concretamente, quienes definen las acciones que deben desarrollarse para poder obtenerlos, las que variarán a su vez según la tecnología seleccionada. Si bien el concepto de “producto” está habitualmente asociado a los bienes o servicios que una organización pone a disposición de un mercado, en realidad, este concepto incluye todo bien o servicio obtenidos de un proceso, con independencia de su “vínculo” con un mercado (Cartier, 2001,2003).

En un proceso de producción pueden reconocerse las siguientes categorías de resultados productivos (Cartier, 2003):

- a) Resultados Productivos “Finales”: bienes o servicios “ofertables” en los mercados donde la organización interactúa.
- b) Resultados Productivos “Intermedios”: bienes o servicios “internos”, obtenidos en una o varias acciones, utilizables como “factores” en otra u otras acciones que componen el mismo proceso de producción.

Acción Productiva

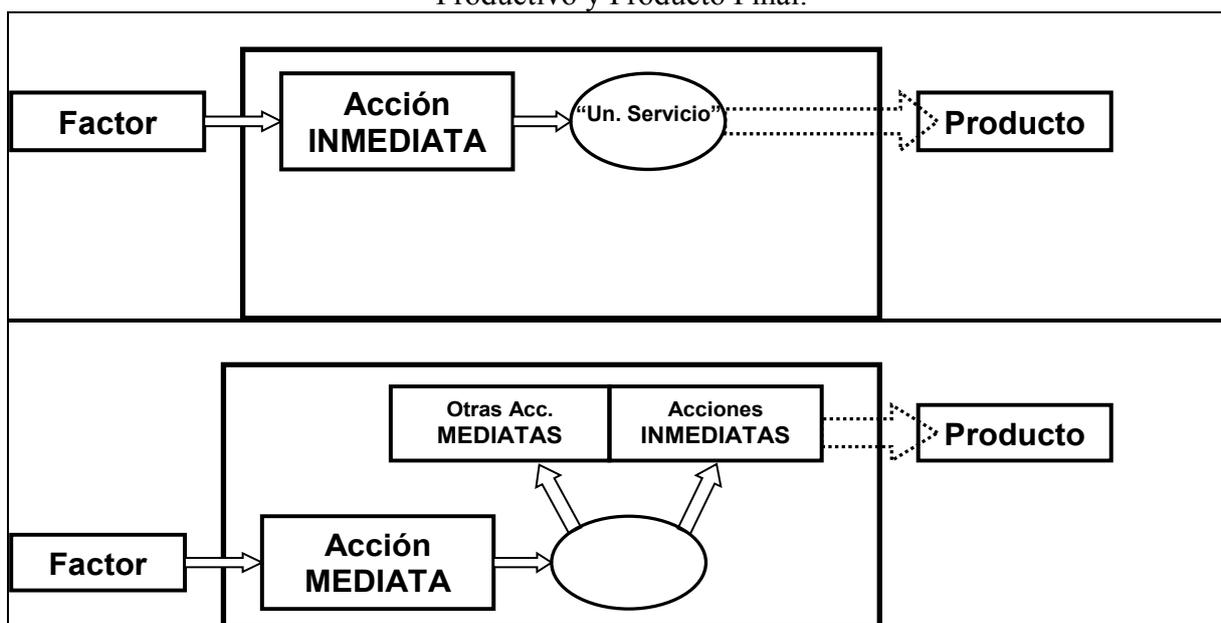
Conceptualmente, una acción productiva es cualquier actividad o tarea desarrollada en el marco de un proceso de producción (Osorio, 1992; Cartier, 2001,

2003; García, 2005). Así puede interpretarse que cada acción, o grupo de acciones, genera “servicios” al proceso de producción global. A su vez, si las acciones consumen factores y generan “servicios”, cada acción o grupo de acciones puede ser concebida como un microproceso de producción en sí mismo. Según el tipo de “usuario” de los servicios que cada acción genera, podrían clasificarse en:

- a) Acciones inmediatas: las que generan “servicios” que son consumidos –de algún modo– por el “producto final” en cualquier estado de su transformación.
- b) Acciones mediatas: las que generan “servicios” que son consumidos por otras acciones o actividades del proceso.

Como se deduce de estas definiciones, en última instancia, se trata de una categorización basada en el tipo de vinculación posible entre las Acciones y los Productos Finales del proceso de producción, en términos de la “proximidad” que podría detectarse entre unas y otros. En las acciones “inmediatas” las “unidades de servicio” que se generan son un elemento esencial o intrínseco para el producto (a tal punto que, fatalmente, el producto final surge siempre de una acción inmediata: la última). Esta circunstancia permite ubicar a la acción en una posición “próxima” a él. En las acciones “mediatas”, en cambio, donde las “unidades de servicio” no poseen aquellas características, solo es posible ubicarlas en una posición más “remota” respecto de los resultados finales del proceso. Esto se ve reflejado claramente en la Figura 3 que se expone a continuación:

Figura 3. Acciones Inmediatas y Acciones Mediatas. Su vinculación entre Factor Productivo y Producto Final.



Fuente: Cartier (2003).

2.2.2. Categorías de Procesos Productivos

De las diversas taxonomías vinculadas a los procesos de producción, se enumeran seguidamente las categorías principales mencionadas por Cartier (2003), que resulta imprescindible caracterizar para poder diseñar y aplicar las técnicas de costeo:

a) Según el tipo de “transformación” que intentan:

- Transformaciones “técnicas”: donde se verifica “una modificación de las propiedades intrínsecas de las cosas” (propias de las actividades industriales).
- Transformaciones “de modo”: donde las modificaciones no son “técnicas” sino solo de selección, forma o modo de disposición de las cosas (propias de las actividades comerciales).
- Transformaciones “de lugar”: donde las modificaciones no son “técnicas” sino solo de desplazamiento de las cosas en el espacio (transporte).
- Transformaciones “de tiempo”: donde las modificaciones no son “técnicas” sino solo de conservación en el tiempo (almacenaje).

b) Según el “modo” en que generan sus productos:

- Producciones Simples: cuando la producción tiene por resultado un bien o servicio de tipo único.
- Producciones Múltiples: cuando existe un vínculo definible en términos técnicos, entre varios productos, decimos que estos productos son (técnicamente) interdependientes, o que nos encontramos con una producción múltiple. Esta categoría admite dos variantes: “producciones múltiples alternativas”, en los casos en que los factores de producción se pueden aplicar alternativamente a la obtención de uno u otro producto y “producciones múltiples conexas”, que existen cuando el proceso técnico es tal que resulta imposible realizar un producto sin obtener al mismo tiempo uno o varios productos más.

c) Según la disposición de las acciones inmediatas:

- Flujo “en línea”: se caracterizan por una “secuencia lineal de las operaciones necesarias para producir el producto o servicio” y, en consecuencia, por “una distribución de planta por producto”, esto implica que los distintos factores productivos se disponen funcionalmente al logro del producto, o de los productos, para los que se afecta la línea.
- Flujo “intermitente”: se caracterizan por “una distribución de planta por proceso”, es decir, por una organización integrada por “centros de trabajo con tipos similares de

habilidades”, que generan servicios específicos solo a los productos que los demanden. En consecuencia, un producto fluirá nada más hacia aquellos centros de trabajo que requiera y se saltará los demás.

- Flujo “por proyecto”: “se usan para producir un producto único”. Por lo general, cada unidad de estos productos se elabora como un solo artículo, servicio u obra.

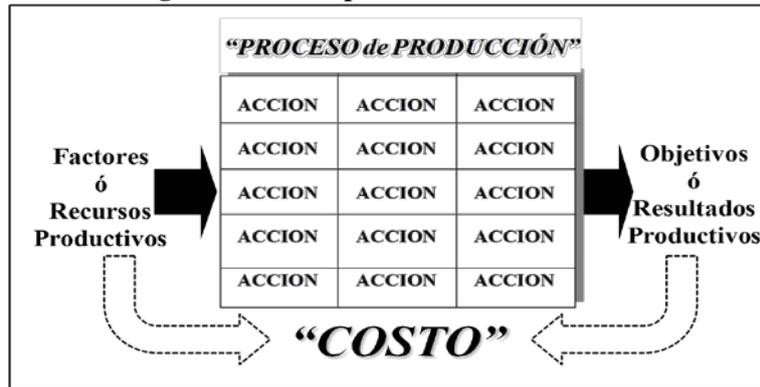
La naturaleza de estos procesos condicionará la forma en que deberán organizarse la determinación, acumulación y control de costos a través de registros y procedimientos. En consecuencia, resulta importante realizar un adecuado diagnóstico y análisis de ellos.

2.3. El concepto de Costo: sus componentes básicos

La TGC se plantea estudiar y analizar la problemática de las relaciones entre los resultados de los procesos de producción –cualquiera sea la naturaleza de estos– y los factores considerados necesarios para su obtención. En este sentido, resultan tan relevantes las distintas categorizaciones que fueron presentadas respecto de los factores productivos como de los procesos productivos, dado que su identificación permite una adecuada interpretación de los hechos económicos y, consecuentemente, la mejora de los sistemas de información sobre costos que a ellos se refieran. Es decir, las categorías de factores resultan instrumentos de análisis idóneos dentro de la TGC. En este sentido, Spranzi (1966) expresa que en la teoría de la producción asume importancia decisiva la definición de los medios productivos por categorías, pues la elección sobre este punto determina la técnica de estudio de las relaciones dinámicas entre medios y resultados (Citado por Cartier, 2001).

Retomando el concepto de Proceso de Producción como sistema de “acciones” dinámicamente relacionadas cuya finalidad es la transformación de los “factores o recursos” en “resultados productivos u objetivos”, con el propósito de incrementar su utilidad en términos de capacidad para satisfacer necesidades, a partir de las mencionadas relaciones entre factores y resultados productivos, puede visualizarse en el marco de la TGC, el concepto de costo con la siguiente representación (Figura 4).

Figura 4. Concepto económico de costo.



Fuente: Cartier (2013).

Un costo es, siempre, una vinculación coherente entre los objetivos o resultados productivos (bienes o servicios) obtenidos de un proceso de producción y los factores o recursos necesarios, consumidos por las acciones que componen el proceso de producción (Cartier, 2003; García, 2002).

En el mismo sentido, otras definiciones válidas de “costo” son:

- Es el sacrificio económico inherente a todas las actividades que se efectúan para lograr un objetivo determinado.
- Es el valor económico de los recursos o factores necesarios para la obtención de un objetivo.
- Es el sacrificio económico inherente a una acción con vistas a la creación de valor (Yardin, 2010).
- *Es toda expresión cuantitativa monetaria de todo esfuerzo, sacrificio o utilización necesaria de un factor económico que da lugar a la creación de un ingreso, o por lo menos de una expectativa de ingreso futuro* (Comisión Técnica IAPUCo, 1993).

Por lo tanto, los factores productivos son la “sustancia” con la que están hechos los costos, dado que han contribuido a la obtención del objetivo (producto o servicio) buscado, dando energía a las acciones del proceso productivo para agregar valor. Todo costo, en esencia, está basado en relaciones de eficiencia físicas derivadas de la función de producción, que luego son expresadas a través de un valor monetario. Es decir, el costo se limita a una relación esencialmente técnica de insumo/producto, expresada en diferentes unidades físicas según la naturaleza de los factores empleados en el proceso de producción, en la cual la moneda cumple la función de homogeneizar esos distintos recursos o factores consumidos (Osorio, 1994; García, 2002).

De donde se deduce que el concepto de “costo” es por naturaleza un concepto no unívoco, pues lleva consigo la consideración de que todo costo tiene dos componentes (Spranzi, 1966; Osorio, 1992; Cartier & Osorio, 1992; García, 2002; Cartier, 2003):

- Un “componente físico”, concreto o real, que es aquella cantidad de factor considerada necesaria para obtener el objetivo (relación de eficiencia física). Corresponde a la porción de factor o recurso productivo que ha sido utilizado, y que es susceptible de medirse en unidades físicas.
- Un “componente de valor (monetario)”, determinado por el valor (o precio) considerado necesario para disponer de una unidad del factor en el proceso.

Es menester destacar que el principio de “necesariedad” está presente en ambos componentes, dado que se supone un comportamiento racional en el aprovechamiento o eficiencia de los factores y de la tecnología disponible, como así también en la definición de cuál es el valor que debe asignarse al factor. (Osorio, 1992, 1994; Cartier, 2003; García, 2002, 2005). El concepto de “costo necesario” reviste importancia en las organizaciones, dado que los factores sacrificados en exceso o de una manera irracional son una muestra de la ineficiencia en la gestión y deben computarse como pérdidas y no como un costo.

La expresión matemática utilizada para la determinación del costo de cualquier “objetivo” es la cantidad física de cada recurso multiplicada por su valor monetario, que refleja expresiones de valores económicos de aquellos recursos o factores sacrificados, denominada ECUACION GENERAL DEL COSTO (Figura 5).

Figura 5. Ecuación General del Costo.

$$C_a = \sum_{i=1}^n (\underbrace{Q_{X(i),a}}_{\text{Componente Físico}} * \underbrace{P_{X(i)}}_{\text{Componente de Valor}})$$

donde:

C_a : Costo del Objetivo “a”

$X(i)$: Factores de uso necesario para obtener el objetivo “a”.

$Q_{X(i),a}$: Cantidad física necesaria del factor $X(i)$ para obtener “a”.

$P_{X(i)}$: Valor asignado a cada unidad física del factor $X(i)$.

Fuente: Cartier (2003).

Esta expresión resulta válida tanto para reflejar el costo total como el costo unitario del objetivo “a”. Es de resaltar que el “componente físico” de cada factor “necesario” [$Q X(i)$] es siempre una “relación de eficiencia” que se expresa en términos del tipo: “cantidad de unidades de factor por unidad de objetivo”. A su vez, el “componente de valor” es siempre una expresión del tipo “cantidad de unidades monetarias necesarias por unidad de factor”.

El componente monetario o de valor permite uniformar unidades físicas que naturalmente son heterogéneas para expresar así el fenómeno costo en términos integradores o totalizadores. Según García (2002), la expresión del costo es la cantidad física de cada recurso multiplicada por su valor monetario respectivo, pero no en el sentido de unidades físicas y homogeneizadas de recursos, sino de expresiones de valores económicos que permiten naturalmente su adición.

Es indispensable tener en cuenta que pueden presentarse distintas alternativas en la determinación de los mencionados componentes del costo, dado que pueden variar según el criterio que se adopte para su determinación. En el caso del componente físico, podría medirse el sacrificio necesario “real” o bien un “estándar”, y en el caso del componente monetario, podría consistir en una medición con datos efectivamente incurridos, o bien con valores presupuestados (“estimados” o “estándares”). En cualquier caso, deberá reflejarse lo mejor posible la realidad económica. La definición de cuál debe ser el valor a asignar a cada factor dependerá del objetivo perseguido y del momento respecto del cual se efectúa la valoración.

En coincidencia con Toro (2013), el valor del conocimiento de los costos reside en la capacidad de diferenciarlos, de conocer sus ventajas y sus limitaciones, y aplicarlos en las situaciones donde demuestren su mayor eficiencia, de acuerdo con los objetivos o necesidades de los usuarios. Se trata de “costos diferentes para fines diferentes”. En efecto, el concepto de “costo” es un concepto instrumental, es decir, relativo, ya que, según la finalidad o el objetivo que se persiga, habrá valoraciones de conveniencia y, en consecuencia, costos distintos. Distintos usuarios pueden requerir la información de costos para distintos fines u objetivos: costos pertinentes para la contabilidad financiera, costos para planeamiento y control, y costos para la evaluación de alternativas en el proceso de toma de decisiones (Hansen & Mowen, 2003).

Varios autores hacen mención a esta temática. Cartier & Osorio (1992) explican la existencia de diferentes figuras de costos según el objetivo que se persiga, tales como: costo para valuar inventarios, costo para medir eficiencia de un sector, costo para

decidir el cierre de un sector, costos para confeccionar flujo de fondos, costos para determinar precios de venta, costos para cotizar trabajos a terceros, etc.

Yardin (2010) manifiesta en varias oportunidades que el costo puede asumir distintas magnitudes económicas, es decir, distintos valores, según cuál sea el objetivo buscado en su determinación. Un costo puede servir de base para cotizar precios, para determinar resultados, para fijar tarifas, etc., de modo que existe una configuración de costo para cada decisión. A una actividad, un servicio, un producto, etc. puede ser atribuida una magnitud de costo distinta según cuál sea la finalidad a la que ese costo vaya a satisfacer.

En síntesis, el fenómeno “costo” es una entidad de carácter eminentemente relativo, dado que encierra “tantos contenidos como posibles funciones instrumentales”. La TGC así lo ha sostenido, manifestando que el concepto, antes que absoluto, resulta siempre condicionado por el modo cómo se interprete el sistema de interrelaciones existente en el proceso productivo (García, 2005).

2.4. La TGC, los sistemas de información contable y los sistemas de costos.

La contabilidad es un gran sistema de información sobre el patrimonio de los entes, su composición y su evolución en el tiempo. Ella admite subsistemas especializados, dentro de los cuales se destacan los que hacen a la Contabilidad Patrimonial, por un lado, y a la Contabilidad de Gestión, por otro. Según destaca Yardin (2010) no solo tienen diseños distintos para sus informes, sino también objetivos diferentes. El subsistema “Contabilidad Patrimonial” provee estados e informes dirigidos principalmente a terceros (inversores, acreedores, Estado, público en general, entre otros) y por tal motivo, resulta normalmente sujeto a normas formales, legales y profesionales. Su objetivo fundamental es la protección de los intereses de los terceros. Por su parte, el subsistema “Contabilidad de Gestión” provee información económica relevante, útil y oportuna para la administración del ente, tanto para medir y evaluar la actuación pasada como para proyectar la futura; sus principales destinatarios son el propietario o los diferentes niveles gerenciales, quienes tienen libertad para aplicar criterios en la preparación y exposición de la información. Su objetivo primordial es la representación de la realidad económica. (Ripoll Feliú, 1994; Hansen & Mowen, 2003; Cascarini, 2004; López Couceiro, 2006; Yardin, 2010).

Hay plena coincidencia en que, vinculado a la disciplina que nos ocupa, el término “costo” está asociado al concepto de “información”. Esta se define como un

conjunto organizado de datos procesados que constituyen un mensaje útil sobre un determinado ente o fenómeno, por lo que la “información” que es “costo” requiere ser creada o elaborada, es decir, determinada, para resultar ser, recién después, el “mensaje” que pretende ser. Por su carácter instrumental, habrá que admitir que ese conjunto organizado de datos procesados que son el costo, constituyen mensajes de naturalezas diversas y utilizables con finalidades diferentes (Cartier, 2008). Así, los Sistemas de Costos se presentan como un subsistema dentro del subsistema de la Contabilidad de Gestión y tienen como objetivo la determinación, exposición y análisis de los costos, esto es, de los consumos de los factores productivos o sacrificios de riqueza necesarios para alcanzar los objetivos del ente que puede orientarse a diferentes usuarios y finalidades de análisis. Tanto en los entes de producción, como en los de servicio, la exposición y el análisis de los costos están indisolublemente ligados a la de los ingresos. Por lo que puede decirse que el Sistema de Costos es la mayor preocupación de la Contabilidad de Gestión para conocer y evaluar si se da la mejor relación entre el consumo de factores (costos) y el valor del objetivo inmediato que se persigue con la actividad (Casarini, 2004).

En este esquema, el sistema de información de los entes emitirá distintos informes que Cartier & Yardin (1988) denominan metafóricamente “Estados Contables Múltiples”, cada uno de ellos referido a la misma realidad económica pero adoptando los objetivos de información requeridos por los usuarios. En este sentido, la TGC puede ser el marco necesario donde se encuadren los sistemas de información sobre costos que aspiren a ser útiles para diferentes destinatarios y finalidades, procurando conformar un amplio “banco de datos” (tanto físicos como monetarios) relativos a los hechos económicos de los procesos de producción. (Cartier & Yardín 1988; Cartier & Osorio, 1992).

En este orden de ideas, considerando la relatividad del concepto de “costo” que permitirá procesar ese banco de datos para diferentes finalidades de análisis e informes, resulta importante reconocer el alcance y la significación de “costo” según el enfoque de la disciplina contable en comparación con el enfoque económico. Desde el enfoque contable, la identificación y reconocimiento del costo solamente considera los costos explícitos, es decir, se refiere exclusivamente al valor, cuantificable en dinero, de los consumos de los factores de la producción efectivamente desembolsados o contratados a terceros para llevar adelante una actividad. Por su parte, el concepto de costo desde el enfoque económico, comprende además de los costos explícitos, los costos implícitos;

ambos representan el costo económico. Los costos implícitos o imputados no surgen de una relación contractual, pero constituyen la remuneración a ciertos factores de la producción aplicados en acciones para la obtención de un objetivo. Se refiere a recursos que son propiedad de ente o de sus propietarios que se sacrifican o consumen en el proceso de producción. Representan costos de oportunidad que por tal motivo deben contemplarse. Entre ellos pueden mencionarse: la remuneración empresaria, el interés del capital propio, la renta fundiaria y el valor locativo (Bottaro, 1982; Cartier & Yardín 1988; Osorio, 1992, 1994; Cascarini, 2004).

Tal como se ha planteado en las secciones anteriores, el problema de los costos es antes que nada un problema económico. En la gestión de toda actividad productiva, cualquiera sea su naturaleza, los sistemas de la Contabilidad de Costos que integren la Contabilidad de Gestión, deberán entonces diseñarse para brindar información del fenómeno “costo” bajo un criterio económico, sobre la base de una apropiada interpretación del proceso productivo, que sea pertinente para la toma de decisiones que busquen un mejor aprovechamiento de los recursos escasos y aumentos en la rentabilidad.

3. Consideraciones finales

En el complejo y competitivo contexto en el que actualmente las organizaciones desarrollan sus actividades, la información oportuna y relevante de costos se convierte en un elemento clave para su supervivencia.

Los sistemas de información de costos que integran la Contabilidad de Gestión, se caracterizan por ser un “banco de datos” con información monetaria y no monetaria de todas las actividades generadoras de valor. Regularmente emite distintos informes, donde se interpreta la verdadera naturaleza de los hechos económicos, generando figuras de costos distintas, pero igualmente válidas para satisfacer las necesidades de información de diferentes usuarios.

La TGC, asentada en los pilares de la ciencia económica y precisamente en la microeconomía, aborda la significación del concepto económico del costo, sus implicancias y derivaciones en la administración de los entes y sus sistemas de información. Se abre así un campo de oportunidades a los profesionales de ciencias económicas para apoyar una gestión más especializada y formalizada de los entes, que requerirá ejercitar una actitud reflexiva en la interpretación de la realidad organizacional, así como el desarrollo de habilidades para el diseño y la aplicación de

técnicas de costeo adaptadas a los problemas que se deban resolver y a los posibles destinos de la información de costos.

Bibliografía

- Bottaro, O. E. (1982). *El Criterio Económico de la Ganancia en Contabilidad*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Bunge, M. (1998). *Epistemología*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores Argentina.
- Cartier, E. (2001). “Categoría de factores”. XXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos”, Córdoba, Argentina. Disponible en: <http://www.iapuco.org.ar/listado-de-trabajos/21-congresos/44-xxiv-2001-cordoba>
- Cartier, E. N. (2003). “¿Cómo enseñar a determinar costos? Un problema no resuelto”. VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos (IIC) y I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos (AURCO), Punta del Este, Uruguay. Disponible en: www.intercostos.org/documentos/252.pdf
- Cartier, E. N. (2008). “¿Teoría general del costo?”. XXXI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Tucumán, Argentina. Disponible en: http://www.iapuco.org.ar/trabajos/xxxI/Trabajo_029_2008.pdf
- Cartier, E. (2013). “Aplicaciones de la TGC en las técnicas de acumulación”. XXXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Santa Rosa, La Pampa, Argentina. Disponible en: <https://www.iapuco.org.ar/trabajos/2013-santarosa/19.pdf>
- Cartier, E. N., & Osorio. M. (1992). “Teoría General del Costo. Un marco necesario”. Evento Científico Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el Proceso de Integración Iberoamericana, Ciudad de La Habana, Cuba. Disponible en: <http://apps.econ.unicen.edu.ar/sitios/costos/wp-content/uploads/2016/03/TGC-Marco-Necesario.pdf>
- Cartier, E. & Yardin, A. (1988). “Juicio a la Contabilidad de Costos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XVIII (57), 603-623. Disponible en: www.dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=43963
- Cascarini, D. C. (2004). *Teoría y Práctica de los Sistemas de Costos*. Buenos Aires: La Ley.
- Comisión Técnica del Iapuco (1993). “Costos. Terminología”. *Revista Costos y Gestión*, 9, 85-87.
- García, L. (2002). “El significado del costo”. XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Buenos Aires, Argentina. Disponible en: www.eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/XXVIiapuco/Trabajo21.doc
- García, L. (2005). *El concepto de costo desde la teoría general. Análisis de los principios fundamentales sobre los que se sustenta su construcción*. (Tesis de Maestría en Administración de Empresas Inédita). Universidad Nacional del Litoral.

- Hansen, D. & Mowen, M. (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. México: Internacional Thompson Editores SA.
- López, Couceiro, E. (1983). *Costos. Conceptos básicos, terminología y ejercicios prácticos*. Buenos Aires: AZ Editora.
- López, Couceiro, E. (2006). La gestión en las unidades económicas, Capítulo 1, en: *Decisiones en la Gestión de Costos para crear valor*, de Giménez, Carlos M. (coord.) y colaboradores. Buenos Aires: Ed. ERREPAR.
- Osorio, O. (1992). *La capacidad de producción y los costos*. 2.^a Edición. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Osorio, O. (1994). Los Costes y la Contabilidad de Gestión. En Lizcano Álvarez, J. (ed.), *Elementos de Contabilidad de Gestión* (pp. 80-110). Madrid: Editorial AECA.
- Ripoll Feliú, V. (1994). *Introducción a la Contabilidad de Gestión: Cálculo de costes*. Madrid: McGraw Hill.
- Spranzi, A. (1966). *La variabilidad de los costes de producción*. Madrid: Montecorvo.
- Toro, M.L. (2013). Distintos criterios de clasificación de los costos y su utilidad para la gestión, Capítulo III, *Costos y Gestión. Una mirada panorámica sobre el tema en Latinoamérica y España*, de Yardin, Amaro y colaboradores. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Editorial.
- Yardin, A. (2010). *El Análisis Marginal*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Editorial.