

COSTO CONTABLE Y COSTO TÉCNICO ECONÓMICO

Por el profesor doctor ENRIQUE JORGE REIG

SUMARIO: I. Introducción; II. Relaciones de la contabilidad con la economía; III. Finalidades económicas de la investigación de costos y costos técnico económicos; IV. Objetivos de la contabilidad de costos y costos contables; V. Elementos de uno y otro costo: a) en general; b) referidos a los costos de producción y distribución en particular. VI. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN.

Varias son las razones que nos han llevado a decidimos por la publicación de un trabajo sobre el tema enunciado.

En primer término, la falta de atención en la distinción de esos dos tipos de costo, que consideramos fundamental, observada aún en la casi totalidad de la bibliografía especializada de la materia, si hacemos excepción de los autores italianos.

En segundo lugar, la necesidad de contribuir a divulgarla, pues juzgamos evita numerosas discusiones sobre la inclusión de determinado elemento en los costos (v. g.: interés del capital propio invertido) que derivan las más de las veces de la circunstancia de colocarse los sostenedores de distintos puntos de vista, en distintos ángulos de enfoque del problema, correspondientes a esas distintas configuraciones de costos.

Por otra parte, el propósito de contribuir a precisar entre nosotros cuáles son los elementos del costo contable y cuáles los del técnico económico, referidos a los dos costos de interés contable: el de producción y el de distribución.

Finalmente, el deseo de facilitar a los alumnos del Instituto Tecnológico del Sur, la preparación de este punto del programa de la asignatura a nuestro cargo, en razón de las dificultades de índole bibliográfica, ya enunciadas, que existen para su estudio.

II. RELACIONES DE LA CONTABILIDAD CON LA ECONOMÍA.

Expresa el profesor Zappa, aludiendo a los valores con que trabaja el contable, sobre el particular ⁽¹⁾ que «la valoración del contable no es sólo una estimación. El relevamiento de variaciones de cuenta es una compleja reunión incontrovertible de hechos concretos, entradas y salidas de numerario, que se determinan sin incertidumbre...».

Es que siendo la finalidad de la contabilidad general el mostrar el comportamiento de las riquezas que componen el patrimonio de la hacienda frente a los actos de gestión, no debe tener en cuenta, lógicamente, las varia-

(1) Gino Zappa: "Il Reddito di Impresa". Milán 1946, página 124.

ciones que puede sufrir ese patrimonio por otras circunstancias ajenas a la misma empresa, como sería la consideración de la oscilación de valores de su patrimonio en relación al valor de cambio de los bienes que lo componen o en relación a la posible colocación de los capitales invertidos en esos bienes, en otras inversiones ajenas a la misma empresa.

Así pues, se muestra la contabilidad independiente en algunos aspectos de las disciplinas económicas; es lo que muchos economistas no pueden comprender. Si bien es cierto que sería ideal lograr una conciliación de los puntos de vista contable y económico, para que la economía social pudiera basarse en los datos de la economía individual de cada una de las empresas, hay que reconocer las dificultades que existen para conciliar ambos puntos de vista. Zappa (2) dice claramente que «para las indagaciones referentes a los valores de cuenta y de balances las disciplinas contables son tan autónomas, cuanto la ciencia económica es incompetente: en general no más que a la doctrina jurídica puede reconocerse a la doctrina económica función constitutiva en la elaboración de nuestros principios y nuestras normas».

Herrmann (3) destacado profesor y estudioso brasileño, coincide con este autor al expresar que «desde el punto de vista de la contabilidad sólo el valor monetario tiene verdadera importancia. En todos los procesos de control económico, los valores son reducidos a unidades de cuenta uniformes».

Lawrence (4) expone con acierto que «aunque las actividades comerciales se rigen por leyes económicas, esto no quiere decir necesariamente que las actividades comerciales se deban registrar forzosamente de acuerdo con las opiniones de los economistas; en otras palabras, los hombres de negocios conducen sus actividades, en gran parte, teniendo en cuenta las previsiones que se pueden hacer del futuro, pero esto no quiere decir que las cuentas deban necesariamente registrar las transacciones pasadas de la misma manera que dichas transacciones han sido computadas al formular las previsiones para el futuro. Así, pues, siempre habrá un campo abierto para diferencias de opinión que son inconciliables por falta de puntos comunes de contacto».

Estas consideraciones no implican que la ciencia contable debe prescindir en sus indagaciones de los principios de la economía, sino que tomará los mismos en cuanto estén en armonía con las finalidades propias que la misma debe cumplir y sólo se apartará de ellos cuando los mismos no respondan a esas finalidades, debiendo elaborar entonces sus propias normas.

Lisdero (5) en ese sentido aclara con propiedad que «es solamente la integración de conocimientos económicos y de conocimientos contables, lo que ha hecho progresar... por una parte los estudios sobre el costo poniendo de

(2) Obra citada, página 125.

(3) Frederico Herrmann jr.: "Contabilidad Científica Superior". Buenos Aires, 1949, página 175.

(4) W. B. Lawrence: "Contabilidad de Costos". México, 1943, página 473.

(5) Alfredo Lisdero: "Conferencias sobre temas de Economía de Empresas". Buenos Aires, 1940, página 17.

relieve su verdadera naturaleza y, por otra parte, ha promovido el perfeccionamiento de los sistemas prácticos tendientes a una correcta determinación de la medida del costo».

La conciliación de los principios de la contabilidad y la economía puede lograrse en cierto modo, utilizando la terminología de Schneider (6) distinguiendo la contabilidad externa de la contabilidad interna: la primera debe preocuparse de los resultados totales de la gestión, mientras que la segunda mira sólo la parte de la actividad que se desarrolla dentro de la hacienda; a esta última parte corresponde la contabilidad de costos y siempre que para llegar al resultado externo se hicieran los ajustes necesarios no habría inconveniente en aproximar los conceptos a que se ajusta esta contabilidad de costos a los principios de la economía o a figuras que contemplen las finalidades económicas del estudio de costos.

III. FINALIDADES ECONÓMICAS DE LA INVESTIGACIÓN DE COSTOS Y COSTOS TÉCNICO ECONÓMICOS.

Si bien no hay unanimidad entre los economistas acerca del concepto mismo de costo (7) en cambio no existe tanta disparidad del criterio cuando se trata de las finalidades en atención de las cuales deben calcularse los costos, o sea olvidando si se trata de verdaderos costos o de agregados que se hacen a éstos para ciertos fines, se está conteste en que deben incluirse en la figura determinados elementos no efectivamente incurridos, cuando se la debe utilizar para determinadas finalidades económicas. Estas finalidades las podemos clasificar en económicas internas de la empresa, y económico sociales o externas.

a) Entre las finalidades internas del estudio económico de los costos podemos destacar las siguientes:

1. Estudio del grado de conveniencia económica en la producción de distintos artículos o secciones, formas o zonas de venta o tipos de clientela, poniendo en evidencia las más convenientes y permitiendo orientar la política económica interna a seguir;
2. Estudio del grado de conveniencia económica de determinados procesos o métodos de producción de un mismo artículo;
3. Estudio del grado de conveniencia de la política de tener pequeñas o mayores inversiones de mercaderías o materiales, en existencia;
4. Consideración del costo a los efectos de la fijación de precios de venta.

Es evidente que estas finalidades económicas del estudio de costos, requieren sin lugar a dudas la consideración de una figura que contemple la remuneración de todos los factores de producción; las tres primeras se refieren a usos del costo con fines comparativos e, indudablemente la comparación

(6) Erich Schneider: "Contabilidad Industrial". Madrid, 1949, en especial capítulos II y III.

(7) Mientras los economistas clásicos consideraban incluidos en el mismo los consumos de riquezas, penas y sacrificios de toda índole, economistas más modernos como Marshall y Fisher por ejemplo distinguen ese concepto de otra figura que se atiene a los valores ciertos de numerario.

sería defectuosa si no se tuviera en cuenta por ejemplo el factor tiempo de uso del capital y el mayor o menor volumen del mismo requeridos, así como si no se tuviera en cuenta a las actividades del propio empresario. Schneider (8) destacado economista contemporáneo alemán que se ha dedicado especialmente a la economía de empresas y aun a la contabilidad, señala que el empresario para poder juzgar si el resultado es satisfactorio o no, necesita una «escala de medida» que tendrá que considerar como verdaderos costos a efectos de la comparación, lo que hubiera podido ganar aplicando lo mejor posible sus propios medios de producción y su propio trabajo en empresas de otras personas.

Si bien algunos contables niegan la importancia de la inclusión de elementos o cargos figurativos, sobre todo el interés, cuando se estudia el costo con fines comparativos, alegando que igualmente la comparabilidad se logra por la incidencia de otros costos fijos como amortizaciones, seguros, impuestos, etcétera, es evidente que no por el hecho de existir otros factores, alguno de ellos puede despreciarse; ni aun tampoco, como se ha argüido, por el hecho de que su importancia relativa sea pequeña frente al total de elementos del costo, en numerosos casos.

En cuanto al costo que se toma como base para la fijación de precios de venta tampoco se discute que debe considerar la remuneración de todos los factores ocupados en la producción o distribución del producto o servicio de que se trate, así como tampoco se discute que en la fijación de ese precio de venta debe considerarse el beneficio del empresario, de modo que el problema sería decidir si esos elementos forman parte del costo o de ese beneficio, no estando en discusión si deben ser tenidos en cuenta.

b) En cuanto a las finalidades externas a las empresas, o económico sociales, de las investigaciones de costos, podemos enumerar las siguientes como las más importantes teniendo en cuenta las funciones del estado moderno:

1. Dirigir la política de fomento de determinadas producciones;
2. Estudiar el otorgamiento de subsidios;
3. Establecer precios mínimos y máximos de venta de productos;
4. Orientar la política de colonización;
5. Establecer salarios mínimos por tipos de industria;
6. Establecer tarifas aduaneras proteccionistas;
7. Dar bases para fijar precios de arrendamientos rurales.

En todos esos supuestos resulta evidente a poco que se medite, que el costo que se utilice debe contemplar la remuneración de todo factor de producción que interviene en el proceso respectivo y cuyo uso implica, si no ya incurrir efectivamente en una erogación, por lo menos dejar de obtener un ingreso o soportar un riesgo; tal es el caso ya mencionado de los intereses del capital propio del empresario invertidos en el negocio, de la remuneración de su actividad personal en el mismo, o del valor locativo de inmueble de su propie-

(8) Obra citada, páginas 46 y 47.

dad que la empresa ocupa, y además, siguiendo a Zappa ⁽⁹⁾ la «cuota de riesgos», elementos que como señaláramos en un trabajo anterior ⁽¹⁰⁾ en nuestro concepto para considerarse como elemento del costo tendría que referirse a riesgos no asegurables pero previsibles estadísticamente. Estos factores tienden a hacer pesar en el costo, aparte a los cargos efectivamente incurridos, el factor tiempo, ya sea tiempo de uso de un capital (incluido el inmueble), o de la actividad del empresario, o tiempo durante el cual fueron soportados ciertos riesgos.

Si bien, pues, el costo de la empresa individual, relevado en la contabilidad, y respetando el rigorismo de esta disciplina, que no admite como norma trabajar con valores que no sean ciertos, permite satisfacer como veremos en seguida, la mayoría de las finalidades para atender las cuales se lo calcula, no ocurriría lo mismo tratándose de costos generales o costos medios determinados por el Estado para atender finalidades económico sociales, de modo que en este caso se hace sí preciso que el costo a utilizar contemple el cómputo de todos los factores que han incidido en la actividad (producción de bienes o servicios, distribución, etcétera), de cuyo costo se trate, ya que se lo habrá de utilizar en la aplicación de medidas de orden general que afectan a quienes operan de uno u otro modo.

IV. OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y COSTOS CONTABLES.

Veamos ahora cuáles son las finalidades de la contabilidad de costos a que deberá atenderse primordialmente para decidir si en la figura de costos que utilice deben ser incluidos o no, determinados elementos.

Condensando la opinión de los tratadistas de mayor prestigio en la materia ⁽¹¹⁾, podemos señalar como objetivos de la contabilidad de costos los siguientes, clasificados en tres grandes grupos teniendo en cuenta las funciones fundamentales a que tales objetivos responden y que son ⁽¹²⁾:

a) Información de los hechos, b) Contralor de las operaciones, c) Medición de la eficiencia ⁽¹³⁾.

a) Información de los hechos.

1. Conocer los costos de los distintos productos suministrando bases para valuar correctamente los inventarios y descargar del stock

(9) Obra citada, página 165.

(10) E. J. Reig: "Elementos integrantes del costo de producción agrícola-ganadero". Revista de Ciencias Económicas, 1945, página 53.

(11) Cecil M. Gillespie: "Introducción a la Contabilidad de Costos". México, 1939, página 2; J. Dohr, H. Inghran y A. Love: "Contabilidad de Costos". Buenos Aires, 1949, páginas 22, 48 y siguientes; W. B. Lawrence, obra citada, páginas 5 y 6; N. L. Burton: "Contabilidad de Costos". Buenos Aires, 1949, páginas 12 y siguientes.

(12) Dohr, Inghran y Love, obra citada, página 2.

(13) Sealtiel Aiatriste jr. en su "Técnica de los Costos", México, 1944, página 66, señala con acierto que esas tres finalidades corresponden a grandes rasgos, a los tres tipos de costo utilizados contablemente: históricos o resultantes, presupuestos o estimados, y standards o normales, respectivamente.

la producción vendida, permitiendo el fiel reflejo en los estados financieros de la situación y resultados del ejercicio;

2. Conocer en todo momento las cantidades y valores de las existencias de materias primas, productos elaborados y en proceso;
3. Permitir apoyarse en datos ciertos de costo para fijar precios de venta;
4. Indicar el grado de conveniencia económica en la producción de cada artículo poniendo en evidencia los productos marginales. Lo mismo en cuanto a zonas territoriales, formas de venta o tipos de clientela, (costos de distribución);
5. Servir de base para preparar los presupuestos.

b) *Contralor de las operaciones.*

6. Verificar la inversión de los materiales y controlar las cantidades en existencia;
7. Verificar el rendimiento y empleo de la mano de obra;
8. Facilitar la implantación de la programación y control de la producción;
9. Verificar el grado de exactitud con que se formulen las estimaciones de costo que sirven de base para cotizaciones de precios.

c) *Medición de la Eficiencia.*

10. Observar en su último análisis las desviaciones entre el costo resultante y el ideal, permitiendo a la Dirección actuar más eficientemente sobre la producción y, aún, sobre la administración y venta;
11. Mostrar donde puede eliminarse el desperdicio.

Observemos que dentro de las finalidades de la contabilidad de costos algunas, tales como las señaladas bajo los números 3) y 4) corresponden al fuero de las investigaciones sobre aspectos de economía interna de la empresa, que hemos estudiado en el título anterior, de modo que esos aspectos responden más a finalidades económicas que contables del estudio de costos.

Analicemos de los demás objetivos ya propios de la contabilidad de costos, cuyo estudio particular escaparía al marco de este trabajo, qué concepto de costo es el que permite alcanzarlos.

Sabido es que, como afirma Pietro Onida ⁽¹⁴⁾ «en una empresa y para un mismo producto, en un momento dado, se pueden determinar diversas configuraciones de costos, en relación a los diversos fines para los cuales resulta de utilidad dicho conocimiento». El término «costos» utilizando expresiones de Alatríste ⁽¹⁵⁾ «ofrece múltiples significados y hasta la fecha no se conoce una definición que abarque todos sus aspectos».

(14) Pietro Onida: "Elementi di Ragioneria". Milán, 1938, página 241.

(15) Obra citada, página 2.

La contabilidad, como vimos más arriba, trabaja con valores ciertos de numerario que corresponden a inversiones efectivamente incurridas para llevar a cabo la gestión económica de la hacienda. De este modo solamente los costos efectivamente incurridos o costos «efectivos» son los que la misma debe tener en cuenta. Esto lleva a algunos autores a considerar que no es en realidad un «costo» sino un «primer costo», el costo contable; Zappa ⁽¹⁶⁾ dice expresamente «el costo contable advertimos, no es más que un primer costo... no comprende numerosos elementos del costo que, sin embargo contribuyen a la producción de la empresa». Otros autores en cambio, conceptúan que agregados esos otros elementos o algunos de ellos no se puede hablar de «costo» sino que ese costo tiene ya «un cierto margen de ganancia» ⁽¹⁷⁾. Castenholz ⁽¹⁸⁾ dice expresamente «costos no pueden ser más que costos» señalando que el agregado de otro elemento figurativo como el interés representa solamente «una arbitraria división del beneficio total».

Veamos si el concepto de costo contable como conjunto de inversiones efectivamente incurridas, nos sirve para cumplir los objetivos señalados a la contabilidad de costos.

En cuanto al objetivo 1) el cómputo en los costos contables de otros cargos fuera de los «efectivos» implicaría el correlativo crédito a cuentas de resultado positivo o bien a una reserva de las denominadas «de valuación», de las partidas respectivas; si lo primero tuviera lugar se atentaría contra las buenas normas en materia de balances, que impiden computar como activo inversiones no incurridas realmente y como ganancias créditos a que no representan beneficios líquidos y realizados. El segundo sistema permitiría corregir ambos defectos de la inclusión de elementos del costo técnico económico en la contabilidad, al deducir la parte de la reserva correspondiente a artículos que permanecen en el activo del rubro pertinente, llevándolo así a su costo efectivo, y, al mismo tiempo, corregir la cuenta Costo de Artículos Vendidos, restándole la otra parte de dichos cargos que corresponde a la parte de la producción vendida. Si la primera solución atenta contra principios técnicos uniformemente aceptados, y la segunda busca corregir un defecto en que no se incurre introduciendo en la contabilidad sólo los cargos efectivos, es evidente que el costo contable, integrado por éstos únicamente, es el que más se ajusta a dicho primer objetivo de la contabilidad de costos.

El segundo objetivo, en realidad, es una consecuencia del hecho de necesitarse el control permanente de las existencias (inventario continuo o perpetuo), en toda organización de costos, y se cumpliría igualmente, cualesquiera sea el concepto de costo que se adoptara al valorizar dicho inventario,

La base para fijación de precios (objet. 3º) y el uso del costo a fines comparativos (objet. 4º) son finalidades económicas internas de la misma empresa, que, como ya hemos dicho, requieren una figura más amplia del concepto.

(16) Obra citada, página 205.

(17) C. S. Orwin: "Farming Costs". Oxford, 1921, página 58.

(18) W. B. Castenholz: "Cost Accounting Procedure". Chicago, 1929, página 215.

En la formulación de presupuestos de venta, financieros o de resultados en cambio, el costo integrado por los cargos efectivos es el que resulta de utilidad.

En cuanto a los aspectos que corresponden al concepto de la contabilidad de costo como medio para el mejor contralor de las operaciones, que hemos enunciado bajo los rubros 6) a 9), resulta claro de un simple análisis, que todos esos objetivos enunciados se cumplen con el concepto contable de «costo efectivo» de modo que no cabe duda en cuanto a que es suficiente atenerse a él para cubrirlos, contablemente.

La medición de la eficiencia tanto del aspecto fabril como, aun, de los de administración y venta, implica la organización científica del trabajo, entrándose en el terreno de los costos standard o normales y allí las cifras con que se debe trabajar corresponden a los cargos efectivos que implican valores ciertos de numerario (ya predeterminados o históricos) o sea los que integran el costo contable, para poder observar —sin la incidencia de factores de cómputo fijos que perturbarían la comparación— donde se producen oscilaciones entre lo previsto y lo resultante, que son acá signo de deficiencias.

Queda con lo expuesto demostrado que casi todos los objetivos enunciados a la contabilidad de costos se logran trabajando con cargos efectivos. Cabría agregar que los datos contables, aun en los casos en que determinadas finalidades económicas internas señaladas a la contabilidad de costos exigen una figura más amplia, dan la base necesaria para que sea posible cubrir las necesidades a que tiende a satisfacer la investigación, sin que como norma, se justifique introducir elementos figurativos o de cómputo en los registros financieros.

En efecto, dentro del campo de las investigaciones para uso interno de la misma hacienda, como el empresario individual conoce perfectamente cual es su posición con respecto al interés del capital, remuneración de su actividad individual y riesgos, puede trabajar perfectamente y en la práctica así lo hace, sobre la base de un costo que refleje valores realmente incurridos, haciendo las correcciones que correspondan cuando la figura que deba utilizar requiera el agregado de aquellos elementos figurativos o de cómputo.

V. ELEMENTOS DE UNO Y OTRO COSTO.

a) *En general*: En general ya hemos expuesto cuáles son los elementos de uno y otro costo que, para fijarlos con precisión, destacaremos nuevamente.

El costo contable o real, o costo propiamente dicho, o simplemente «costo» en términos contables, está dado por la suma de las erogaciones efectivamente incurridas para atender la actividad de cuyo costo se trate, o sea el conjunto de los cargos «efectivos» que ella origina.

El costo técnico económico agrega al costo real otros cargos, que se denominan «figurativos» o «de cómputo» tendiendo con ello a que la figura que se logre, contemple la remuneración de todos los factores de producción

que intervienen en el proceso respectivo; esos otros cargos representan, no erogaciones realmente incurridas, pero sí ingresos dejados de percibir o riesgos soportados.

Gráficamente podríamos expresar la diferencia entre ambas configuraciones de costos en la siguiente forma:

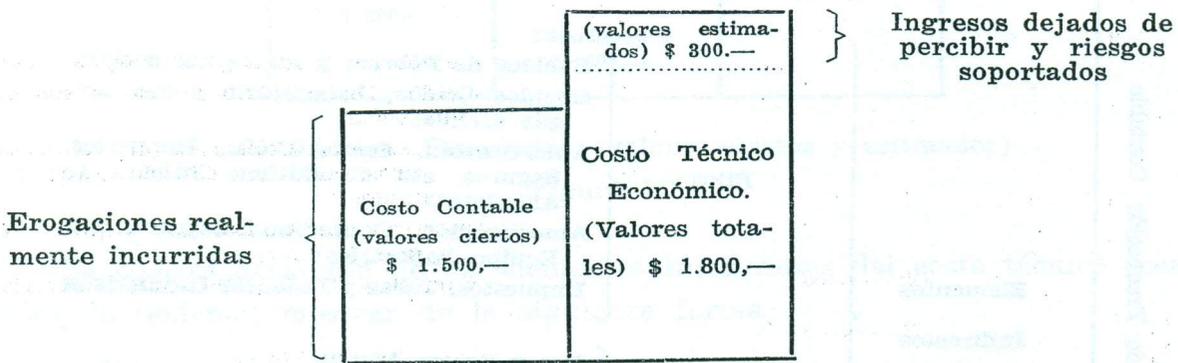


Figura I

b) *Referidos a los costos de producción y distribución, en particular.* Si nos referimos en especial a los dos costos de mayor interés: el costo de producción (de bienes o servicios) y el de distribución, sólo nos falta agregar para precisar sus elementos dentro de uno y otro concepto de costo, que los cargos efectivos o figurativos, que a cada uno corresponden, serán los originados en la producción o en la distribución, respectivamente, de los bienes o servicios de que se trate. Así tendremos:

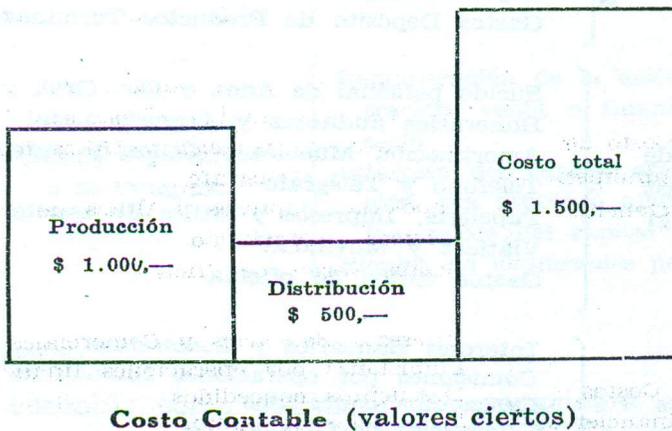
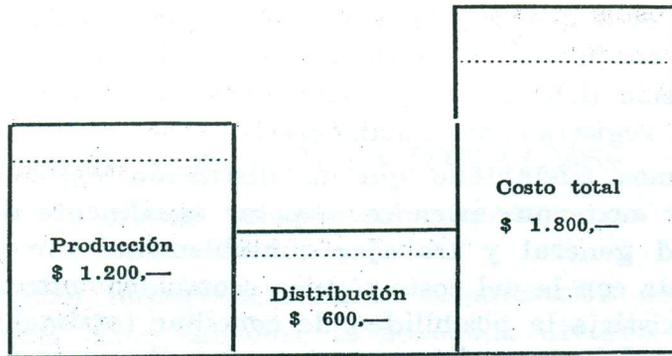


Figura II

Y si analizamos cuáles son en detalle cada uno de esos cargos efectivos o elementos del costo contable, de producción y de distribución, podríamos señalar como más típicos los siguientes, clasificados siguiendo el criterio de los más calificados tratadistas.

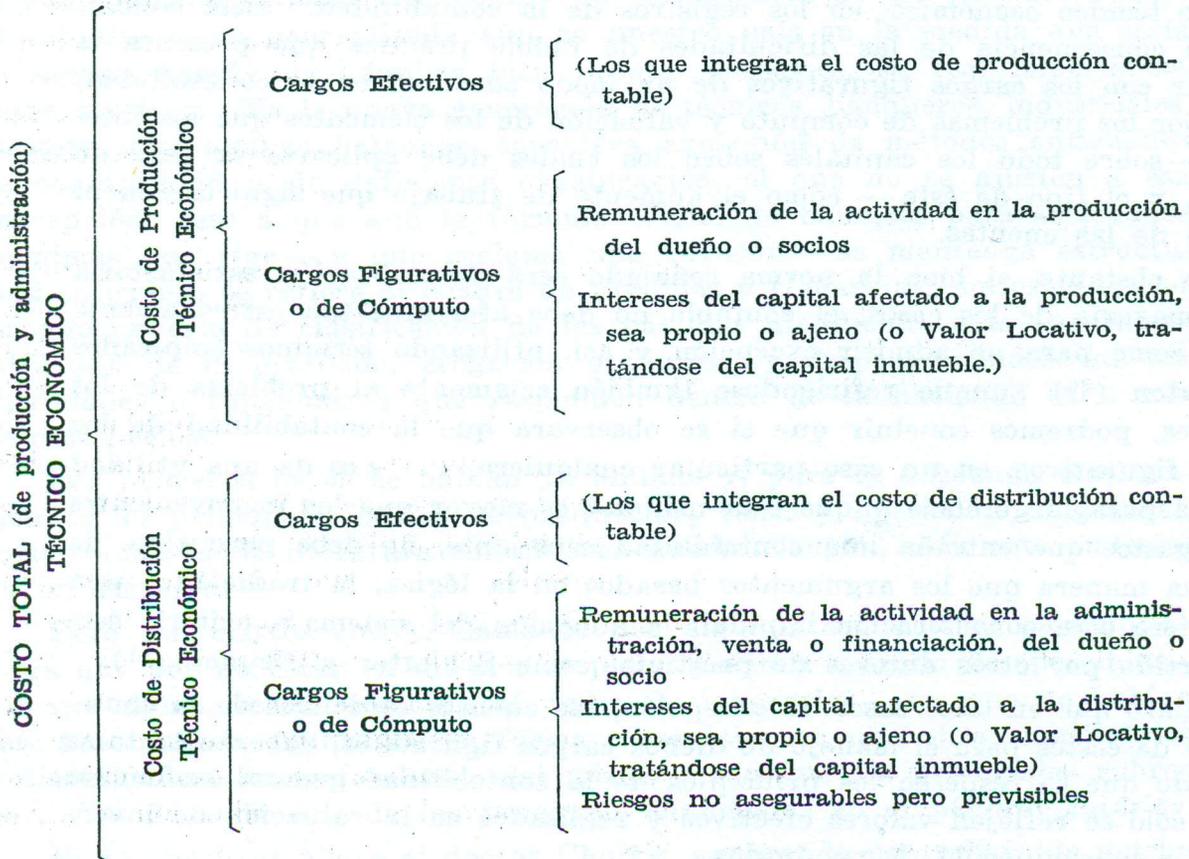
COSTO TOTAL (de producción y distribución) CONTABLE	Costo de Producción Contable	Elementos Directos	<ul style="list-style-type: none"> Materia Prima Directa Mano de Obra Directa 	<ul style="list-style-type: none"> Jornales y sus Cargas Sociales
		Elementos Indirectos	Fijos	<ul style="list-style-type: none"> Sueldos de Fábrica y sus cargas sociales Sueldos Diseño, Laboratorio y sus cargas sociales Amortización, Conservación, Impuestos, Seguros, etc. de Edificio Fábrica (o Alquileres) Amortización, Conservac.. Seguros, etc. Equipo Industrial Impuestos, Tasas y Patentes Industriales
				Variables
		Costo de Distribución Contable	Costo de Venta,	<ul style="list-style-type: none"> Sueldos y comisiones personal de venta y sus cargas sociales Gastos de Viaje Amortización Rodados Reparto y Automóviles Venta Embalaje, Fletes y Gastos de entrega Publicidad, Propaganda y Promoción de Ventas Amortización Equipo Oficinas de venta Impuesto sobre ventas Gastos Depósito de Productos Terminados
			Costo de Administ. General	<ul style="list-style-type: none"> Sueldo personal de Adm. y Dir. Gral. y sus cargas Honorarios auditores y Asesoría Legal Amortización Muebles y Útiles de Administración Teléfono y Telégrafo Papelería, Impresos y Útiles de escritorio Viáticos y Movilidad Gastos varios de oficina
			Costos Financieros	<ul style="list-style-type: none"> Intereses Bancarios y Comerciales Comisiones por operaciones financieras Descuentos concedidos Diferencias de Cambio Gastos Crédito y Cobranza Pérdidas por Incobrables



Costo Técnico - Económico (valores ciertos y estimados)

Figura III

El cuadro detallado de los elementos integrantes del costo técnico económico, lo podemos mostrar de la siguiente forma:



VI. CONCLUSIONES.

Si el costo contable como conjunto de erogaciones efectivas destinadas directa o indirectamente a la materialización del acto de gestión de cuyo costo se trate, es el que responde fundamentalmente a los objetivos de la

contabilidad de costos y es a la vez el que más se ajusta a los principios de la contabilidad general en cuanto al carácter cierto de las modificaciones patrimoniales que la misma debe relevar, como norma este costo será el que debe introducirse en las registraciones financieras.

Ahora bien, ya hemos adelantado que la distinción entre la llamada contabilidad «interna» y «externa» permite respetar igualmente dichos principios de la contabilidad general y trabajar contablemente con una figura que se aproxime o coincida con la del costo técnico económico; esto nos llevaría a pensar entonces que existiría la posibilidad de conciliar totalmente el punto de vista del contable y el del economista; no obstante, ello no es así. Aparte de que, como hemos señalado, algunas de las finalidades del costo contable requieren la sola consideración de cargos efectivos, las figuras que contemplan las finalidades económicas de la investigación de costos pueden lograrse perfectamente, tomando y generalizando la opinión de Kester referida solamente a los intereses (19), mediante el empleo de estadísticas extracontables, sin necesidad de introducir los elementos figurativos o de cómputo que llevan al costo técnico económico, en los registros de la contabilidad. Esta conclusión es consecuencia de las dificultades de índole práctica que presenta el trabajar con los cargos figurativos de un modo continuo en la contabilidad, tanto por los problemas de cómputo y valuación de los elementos que los integran —sobre todo los capitales sobre los cuales debe aplicarse la tasa de interés, y el tipo de éste— como el aumento de trabajo que significa en el manejo de las cuentas.

No obstante, si bien la norma señalada será de aplicación satisfactoria en la mayoría de los casos, el contable no debe aferrarse tan estrechamente a ella como para no admitir excepción y así, utilizando términos empleados por Paton (20) aunque refiriéndose también solamente al problema de los intereses, podremos concluir que si se observara que la contabilidad de los cargos figurativos, en un caso particular cualquiera, ... «es de una utilidad efectiva para la gerencia y que esta utilidad es mayor que los inconvenientes y los gastos que entraña una contabilidad semejante, no debe permitirse de ninguna manera que los argumentos basados en la lógica, la tradición o una cualquiera otra consideración impidan la adopción del sistema», criterio éste compartido por otros autores de prestigio, como Schlatter y Neuner (21).

Es claro que en tales casos de excepción, las cuentas especiales de la contabilidad de costos para el manejo de dichos cargos figurativos, deberán tratarse de modo que se respeten los principios de la contabilidad general en cuanto a que sólo se reflejen valores efectivos y realizados en la valuación de inventarios y determinación de resultados.

(19) Roy B. Kester: "Contabilidad: Teoría y Práctica". Barcelona, 1939, página 520, t. II.

(20) W. A. Paton: "Manual del Contador". México, 1943, página 1.195.

(21) Charles F. Schlatter: "Cost Accounting". New York, 1947, página 681, y John J. W. Neuner: "Cost Accounting, Principles and Practice". Chicago, 1941, página 279.