

ENFOQUE DE LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA DE COSTOS ANTE LOS REQUERIMIENTOS DE LA EMPRESA FRENTE AL NUEVO ORDEN ECONOMICO

OSCAR M. OSORIO

Resumo:

*La enseñanza de esta disciplina se ha orientado históricamente, especialmente en las Escuelas de Contaduría pública y de Administración hacia la forma de determinar costos para valorar los inventarios y consecuentemente medir los resultados; es decir que la enseñanza estuvo al servicio de la contabilidad financiera, cuyos principales usuarios, como es sabido, son terceros ajenos a la organización. Las consecuencias de ese enfoque han sido varias: * La importancia asignada a los costos resultantes en detrimento de la consideración de los costos necesarios, lo que se atenúa relativamente con el uso del método de costo estándar. * La no consideración de los costos no erogados, imputados o hipotéticos, tales como el interés sobre el capital propio o la renta fundiaria en la actividad agropecuaria. * En otro orden, se ha focalizado la enseñanza respecto de los costos industriales, sin atender a la importancia de los costos comerciales y de servicios, quizás como consecuencia de que estos, conforme a las normas contables, se incluyen como una "partida" de los Estados de resultados y obviamente no se muestran en los Estados patrimoniales. * El uso de los costos para la toma de decisiones y su control estratégico ha sido absolutamente descuidado y solo en los últimos años ha merecido atención. Una buena parte de estos déficits en la enseñanza se debe a la metodología propia de la escuela anglosajona, que desde siempre ha considerado solo lo instrumental, en oposición a la escuela continental europea de mayor rigor científico y a la que la primera parece haber ignorado y que solo en los últimos años ha asignado importancia a los requerimientos propios de la gestión de los negocios. Esta orientación justifica la lapidaria opinión de Johnson y Kaplan en "Relevance Lost" a fines de la década de los '80.*

Palavras-chave:

Área temática: *Tendências no ensino da contabilidade de custos e da gestão de custos.*

ENFOQUE DE LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA DE COSTOS ANTE LOS REQUERIMIENTOS DE LA EMPRESA FRENTE AL NUEVO ORDEN ECONOMICO

Oscar M. Osorio
Universidad de Buenos Aires
Presidente del Instituto Argentino de
Profesores Universitarios de Costos

La enseñanza de esta disciplina se ha orientado históricamente, especialmente en las Escuelas de Contaduría pública y de Administración hacia la forma de determinar costos para valorar los inventarios y consecuentemente medir los resultados; es decir que la enseñanza estuvo al servicio de la contabilidad financiera, cuyos principales usuarios, como es sabido, son terceros ajenos a la organización.

Las consecuencias de ese enfoque han sido varias:

- * La importancia asignada a los costos resultantes en detrimento de la consideración de los costos necesarios, lo que se atenúa relativamente con el uso del método de costo estándar.
- * La no consideración de los costos no erogados, imputados o hipotéticos, tales como el interés sobre el capital propio o la renta fundiaria en la actividad agropecuaria.
- * En otro orden, se ha focalizado la enseñanza respecto de los costos industriales, sin atender a la importancia de los costos comerciales y de servicios, quizás como consecuencia de que estos, conforme a las normas contables, se incluyen como una "partida" de los Estados de resultados y obviamente no se muestran en los Estados patrimoniales.
- * El uso de los costos para la toma de decisiones y su control estratégico ha sido absolutamente descuidado y solo en los últimos años ha merecido atención.

Una buena parte de estos déficits en la enseñanza se debe a la metodología propia de la escuela anglosajona, que desde siempre ha considerado solo lo instrumental, en oposición a la escuela continental europea de mayor rigor científico y a la que la primera parece haber ignorado y que solo en los últimos años ha asignado importancia a los requerimientos propios de la gestión de los negocios.

Esta orientación justifica la lapidaria opinión de Johnson y Kaplan en "Relevance Lost" a fines de la década de los '80.

Perfil de formación deseado

Creemos que un aspecto más que importante en el proceso de enseñanza es la definición del **perfil** que se pretende lograr en el destinatario de aquella.

Ese **perfil** ha cambiado en las últimas dos décadas de este siglo pues no se puede hablar hoy de un "contador de costos", preocupado por el control de inventarios y en busca de la "exactitud" en detrimento de la oportunidad y la pertinencia, sino de un "contador gerencial", que brinde información útil para la gestión en forma y tiempo oportuno, particularmente por:

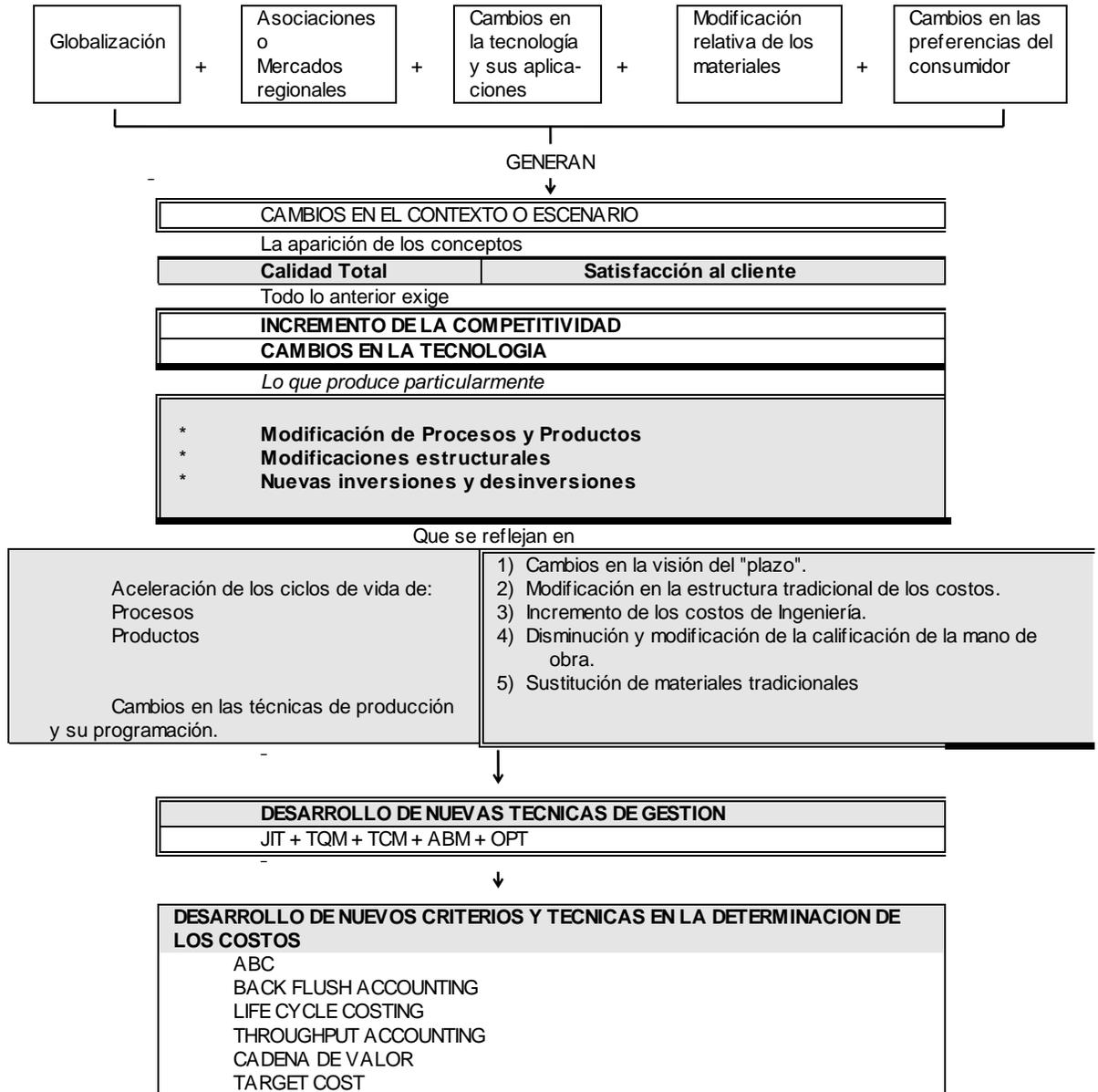
* lo que la empresa espera de él, dada la modificación del medio en que debe actuar, pues se ha pasado de un modelo simplista de conducción empresarial, que respondía a productos y proceso únicos, a un modelo que se caracteriza por la multiplicidad de productos y procesos y el desarrollo de la creatividad para responder a los problemas que plantean:

- El incremento de la competitividad.
- El imperio del concepto de calidad total.
- La reducción del ciclo de vida de los productos y los procesos
- Los rápidos cambios en la preferencia y en los gustos de los consumidores, consecuencia de políticas de marketing y el uso y abuso de los medios de comunicación masiva.
- Las aceleradas innovaciones tecnológicas.
- La incorporación de líneas de producción flexibles.
- La organización por líneas de producción.
- El desarrollo explosivo de la tecnología informática.
- Los cambios en las técnicas de gestión.
- La incorporación del concepto de "unidades de negocio".

* la relación que existe entre costos e ingresos que lleva a subordinar aquellos a los segundos, como lo demuestra el desarrollo reciente del modelo de "target cost".

Lo indicado hace que las empresas actúen dentro de un marco particular que condiciona su gestión y que ha generado cambios en los objetivos perseguidos con la determinación, análisis y gestión de sus costos, concepto éste típicamente gerencial.

Este contexto condicionante a nivel de empresa lo podemos explicitar sintéticamente de la siguiente forma.



CUADRO N° 1

Nuevos criterios y técnicas en la determinación de costos

Si bien no todos los nuevos criterios y los métodos que se fundan en ellos, han tenido la suficiente difusión ni aceptación, merecen un breve recordatorio de sus características principales.

ABC (Activity Based Costing)

Es mucho lo escrito sobre este método, por lo que creemos redundante extendernos sobre el mismo.

Esencialmente se trata de un método de control de costos respecto de la "unidad producto", considerando de manera particular las acciones o "actividades" que conducen a la generación de costos, a partir de considerar que las "actividades" consumen recursos y que son ellas las que generan costos. Su verdadero e importante sustrato es la gestión o gerenciamiento de las actividades (ABM).

De todos modos es un método útil, pero no de aplicación general a cualquier situación.

La pretendida la validez generalizada de este método, que ha sido considerado por algunos como una panacea para la solución de los múltiples problemas de la empresa moderna, ha merecido observaciones de muchos autores, entre otros, el propio H. Tomás Johnson, uno de sus impulsores (Management Accounting - Septiembre 1992), y Robert W. Koehler (Management Accounting - Octubre 1991) que ha sostenido que el ABC no soluciona por sí todos los problemas de decisión en base a costos, por lo que sugiere lo que él llama "estrategia de triple ataque": ABC, análisis de la contribución y costeo variable para el costeo continuo de productos.

Back Flush Accounting

Surge como consecuencia de considerar que el mantenimiento de inventarios es un generador de costos y que el incremento de los inventarios es consecuencia de tres circunstancias:

- 1° Protección contra la mala calidad en los procesos.
- 2° Disminución de los tiempos de setup en las máquinas en el medio ambiente tradicional.
- 3° Incertidumbre en lo que hace al cumplimiento, tanto del tiempo de entrega como de la calidad del abastecimiento por los proveedores.

Considera que el inventario es utilizado como escudo o amortiguador contra este tipo de problemas y que el mismo genera una serie de costos, que en definitiva se pueden dividir en dos tipos:

- Costos financieros
- Costos de mantenimiento del inventario.

Este método se encuentra íntimamente ligado con un concepto ampliado de Just in Time, vinculado de alguna manera con el concepto japonés del Kamban.

El método preconizado se vincula con el objetivo final de procurar la eliminación de inventarios. En consecuencia, a los efectos de un adecuada información gerencial, plantea que los costos deberían estar, a nivel de producción, solamente integrados por los costos de los materiales; y que los costos de conversión, dentro de los que se incluye la mano de obra, deberían considerarse como costos de los productos terminados.

Como puede verse la particularidad de este método es que los costos de conversión nunca se añaden al costo de los materiales mientras los artículos se encuentran en el proceso de producción y que los mismos se cargan por separado al inventario de artículos terminados.

Los sostenedores de este método han preconizado la incorporación, para la aplicación de los costos de conversión, de una nueva base: la velocidad con que se obtienen los productos, o sea el número de unidades que pueden ser producidas dentro de una célula manufacturera en un período dado.

Este método considera que solo la materia prima, desde el momento que ingresa a almacenes, debe ser considerada como parte integrante del costo de producción hasta el momento en que es finalmente elaborada. De esa manera los materiales son removidos de los registros del sistema, solo cuando el producto es completado y no llevan incluidos ningún costo indirecto de fabricación durante el proceso.

Según este método se eliminarían entonces las órdenes de trabajo y su costeo, pues se trata de un flujo productivo constante y en consecuencia se deja de rastrear el inventario de producción en proceso, se elimina el inventario de materias primas y se trata la mano de obra directa como parte de los costos indirectos de fabricación.

Sistema de costeo basado en el ciclo de vida de los productos

Este método de costeo podría definirse como la acumulación de costos de acciones que se realizan a lo largo del ciclo completo de la vida de un producto.

Los autores sostienen que mas del 90 % del costo de un producto se producen en las fases pre-operativas, lo que tiene una vinculación inmediata con las decisiones de diseño y de desarrollo de los productos que tienen una influencia a largo plazo en los costos totales.

Algunos autores sostienen que la incidencia de los costos de producción en el costo total del artículo, durante todo su ciclo de vida, no pueden exceder de un 10 a 15 %.

Los preconizadores de este sistema consideran que la implantación de un sistema de costeo por ciclo de vida de los productos permite entender la rentabilidad de los mismos a lo largo de todo su ciclo de vida, así como cuantificar la efectividad de los planes de largo plazo y el impacto en los costos de las alternativas escogidas durante las frases de diseño.

Throughput Accounting

Este sistema, preconizado por Galloway y Waldron, considera que el costo total de la fábrica con excepción de la materia prima es fijo en el corto y mediano plazo. En definitiva, el sistema también reconoce la importancia de los inventarios, pues se basa en la premisa de que todo inventario es malo y postula que la rentabilidad es una función de la inversa del tiempo de respuesta manufacturera a las demandas del mercado.

También critica el uso de la rentabilidad relativa de los productos en términos de contribución marginal, puesto que sostiene que en realidad lo que determina la rentabilidad relativa del producto es la tasa a la que el producto contribuye en dinero, que es lo que determina la rentabilidad absoluta.

Preconizan los sostenedores de este método que como la rapidez de manufacturar cada producto está dada por el o los cuellos de botella en todo proceso, lo relevante y que debe guiar las estrategias en el análisis de los mismos, es este aspecto y el número de productos que se pueden producir de cada tipo y no la contribución marginal unitaria.

Sostienen fundamentalmente que la rentabilidad se maximiza incrementando la tasa a la cual se genera dinero y por lo tanto para incrementar esta tasa se debe incluir el factor de capacidad y por lo tanto la tasa de producción.

El "throughput accounting ratio" para estos autores define la relación que existe entre el monto de dinero ganado a través de la venta de un producto en particular por hora de tiempo de fábrica crítico elaborando el producto, o el costo total de dirigir la fábrica dividido entre el tiempo disponible total del mismo recurso clave.

Sostienen los preconizadores de este método que una compañía manufacturera solamente es rentable cuando la tasa a la que el dinero es ganado es mayor que la tasa a la que es gastado haciendo los productos. Dice además que la tasa a la que el dinero es ganado depende de la mezcla de productos y los productos no son en sí, ni ganadores ni perdedores, sino que las que lo son, son las compañías.

Debe hacerse notar que Galloway y Waldron definen el dinero generado por los productos como la diferencia entre el precio de venta y el costo del material, excluyendo el costo de la mano de obra que se considera en el corto y mediano plazo como un costo fijo que forma parte del costo total de la fábrica.

De alguna manera, aún cuando hacen algún análisis particularizado del clásico concepto de la contribución marginal, utilizan una medida que es equivalente a la contribución por unidad de factor limitante muy similar al concepto de factor clave que ha sido, hasta ahora, de utilización generalizada.

Eliyahu M. Goldratt, ha divulgado la aplicación de este criterio en sus libros más conocidos: La meta, y No fue la suerte, dentro de su Teoría de las restricciones.

Cadena de valor

El concepto de cadena de valor nace en los clásicos análisis efectuados por Porter en lo que respecta a la estrategia competitiva que para él radica fundamentalmente en dos alternativas: la competencia por diferenciación de productos ó la competencia en razón de costos.

Recordemos que Porter sostiene que el valor superior de los productos o los servicios de una empresa surge de ofrecer menores precios que los competidores y brindar beneficios equivalentes, o de proveer beneficios únicos que compensan un precio superior.

En realidad, lo que está proponiendo Porter no es nada más que una clasificación de los generadores del costo en término de las distintas actividades que generan valor y que él divide en

actividades primarias y secundarias, siendo las principales, entre las primarias:

- Las Logísticas de entrada,
- Las operaciones,
- Las logísticas de salida,
- La mercadotecnia,
- Las ventas y
- El servicio.

Porter afirma que para diagnosticar ventajas competitivas es necesario definir la cadena de valor de la empresa para competir en una industria en particular.

Por lo tanto, para realizar un análisis estratégico de costo lo primero que se debe hacer es definir la cadena de valor de la firma y asignar costos operativos y activos a sus actividades generadoras de valor. Los activos se asignan debido a que el monto de los mismos en una actividad y la eficiencia de utilización son frecuentemente importantes para determinar el costo de la actividad. Desde este punto vista, a los efectos del análisis del costo, Porter recomienda:

1. Separar aquellas actividades que representan un porcentaje de costo operativo de activo significativo o que esté creciendo rápidamente.
2. Separar las actividades que tienen generadores de costos diferentes, es decir aquellas actividades en las que el comportamiento del costo se explica por circunstancias diferentes.
3. Tratar por separado aquellas actividades generadoras de valor que sean ejecutadas por los competidores de modo diferente, pues estas diferencias son las que pueden ser fuente de ventaja o desventaja de costo relativas, ya sea que los competidores ejecuten dichas actividades generadoras de valor de forma más o menos eficiente.

Por otra parte, el período de tiempo escogido para asignar los costos y activos a las actividades de valor debe ser representativo del ciclo operativo de la firma, lo cual implica reconocer las fluctuaciones estacionarias o cíclicas y los períodos de discontinuidad que afectarían al costo.

El segundo paso es diagnosticar los Costs Drivers de cada actividad generadora de valor y como interactúan para determinar el costo de cada uno.

Estos conceptos subyacen en el método ABC con algunas modificaciones.

Target Cost o costo objetivo

Este método, si puede denominárselo tal, no era desconocido para quienes hemos dedicado nuestros afanes al ejercicio profesional en la empresa en la determinación, contralor y uso de los costos para tomar decisiones, pues representa una manera lógica de condicionar o limitar los costos a un objetivo de utilidad deseada en el mediano plazo, lo que se vincula particularmente con el concepto de "costo necesario", pero lo cierto es que los japoneses han desarrollado la aplicación práctica, de algo que no es nuevo y lo han difundido adecuadamente, con lo que han despertado el interés de los círculos académicos, especialmente americanos. En gran parte la expansión y preminencia en los mercados por parte de los japoneses ha reconocido, entre otras causas, el uso de este procedimiento que esencialmente apunta a la reducción de

costos.

Lo cierto es que a partir de la experiencia japonesa este método ha saltado a los medios académicos que históricamente parecían haber olvidado que el objetivo principal de determinar costos es lograr su reducción, lo que no era novedad para las empresas exitosas, en todo el mundo.

De todos modos, este método termina con una antigua e inadecuada concepción que se observa en todos los textos tradicionales de Contabilidad de Costos y que hemos criticado desde antiguo en conferencias y en nuestras clases en la Universidad de Buenos Aires.

$$\text{Precio} = \text{Costo} + \text{Utilidad}$$

pues no pueden hacerse equivalentes magnitudes que reconocen su origen en diferentes funciones, el mercado por un lado y la función de producción por otro, estando la utilidad subordinada a ambas, lo que nos llevó a sostener que

$$\text{Utilidad} = f(\text{precio, costo, volumen})$$

en donde la utilidad como función dependiente se expresaría, como las variables, en términos absolutos.

El costeo objetivo surge de un criterio inverso al primero y referido a una unidad definida en términos de determinada "calidad"

$$\text{Costo} = \text{precio} - \text{utilidad}$$

siendo el precio el permitido o requerido por el mercado y la utilidad la resultante de una rentabilidad deseada en el mediano plazo, de donde la diferencia entre ambos fija los límites al costo posible para cumplir objetivos de planeamiento estratégico.

Por lo tanto, el costo resultará el necesario para una calidad predeterminada, para alcanzar una utilidad deseada en el mediano plazo.

Dicen Kato, Boer y Chaw (Journal of Cost Management, primavera 1995): El costeo objetivo (o costeo meta) es mucho más que una simple técnica para establecer costos objetivo: es un mecanismo integrado para unir las distintas áreas funcionales de una empresa en un sistema coherente. En las compañías que han usado el costeo objetivo exitosamente, la información fluye suave y continuamente entre investigadores de mercado, diseñadores de productos, personal de fabricación y análisis de costos.

Y continúan: El proceso de costeo objetivo está estrechamente relacionado al planeamiento estratégico, debido a que el costeo objetivo se da conjuntamente con una amplia gama de costos de fabricación, al inicio y durante todo el proceso de producción. En el nivel de implementación, los sistemas de costo meta están relacionados con las operaciones de corto plazo, mientras que el beneficio meta usado en el cómputo del costo objetivo descansa en el plan de beneficios de mediano plazo:

$$\text{Precio de venta} - \text{Beneficio objetivo} = \text{Costo objetivo}$$

Quizás una adecuada comprensión de estos conceptos ayudará a una nueva concepción de la enseñanza de costos a través de asignar una importancia al control estratégico de los costos.

Objetivos de la enseñanza. Evolución

La enseñanza de costos no solo debe vincularse con la **determinación**, sino con el control para la reducción, lo que implica un control estratégico de los costos, focalizando los **usos alternativos** en la toma de decisiones, para mejorar la eficacia de la gestión empresarial.

Debería enseñarse en primer término que los costos no nacen ni de la Contabilidad ni de la Ingeniería, aún cuando muchas veces sean consecuencia del uso de determinadas tecnologías o aún de técnicas de procedimiento, sino que el costo es un concepto típicamente económico, y que su determinación obedece a requerimientos particulares según las diferentes filosofías de gestión empresarial.

El concepto económico debe destacar que los costos son consecuencia del sacrificio de recursos económicos no necesariamente erogados, valuados de determinada manera como consecuencia de la necesidad de expresarlos en valores homogéneos, necesario para alcanzar un objetivo, que puede entenderse en última instancia como la obtención de un ingreso más o menos diferido en el tiempo.

Debe destacarse que este origen se encuentra ínsito en el concepto de costo objetivo que hemos expuesto.

Este concepto económico está presente en todo proceso productivo, entendido como las acciones que, ejercidas sobre un bien concreto o simplemente consideradas como un conjunto abstracto, (tal el caso de ciertos servicios), son capaces de generar utilidad, o agregar o generar valor, lo que se corresponde con el concepto económico de producción.

Por otra parte, estos conceptos no son de aplicación exclusiva a los procesos manufactureros o extractivos que generan utilidad de forma, sino también a otros, tales como el transporte que genera utilidad de lugar, el comercio que genera utilidad de cambio o disposición, y los servicios que generan utilidad de modo.

Hemos manifestado ya la orientación y las limitaciones históricas en la enseñanza de costos que, en nuestra opinión, han generado dos crisis importantes y simultáneas:

- La limitación del campo de aplicación a la actividad industrial, genera **la primera crisis** en la enseñanza, que derivó en la transmisión de técnicas o herramientas para la determinación de los costos industriales, sin considerar que los costos deben ser analizados a través de la óptica de una Teoría general que permita su comprensión, determinación y análisis, en cualquier actividad.

Esta concepción difundió la errónea creencia que los costos responden exclusivamente a una lógica causal lo que aún, en herramientas mas modernas como el ABC, sigue sosteniéndose.

- La **segunda crisis** que afectó la enseñanza de esta disciplina fue la búsqueda de satisfacción a uno de los objetivos de la contabilidad financiera, valorar periódicamente el patrimonio de los entes y correlativamente determinar los resultados en momentos sucesivos en el tiempo, olvidándose que el empresario determina costos -en especial los futuros- para hacer posible o mejorar la gestión de sus negocios y que consecuentemente existe una particular relación entre costos y planeamiento estratégico, que lleva al control estratégico de los costos.

La vinculación con la contabilidad financiera ha llegado incluso a pretender para su determinación la aplicación de "normas", a contramano de la realidad económica, lo que derivó en que los costos así determinados no fueran de utilidad para la gestión empresarial, lo que descalificó a la disciplina como se enseñaba en las escuelas clásicas.

Necesidad de desarrollar la Teoría general de los costos, como marco de la enseñanza

En esta disciplina los cambios en los paradigmas técnicos, económicos y organizacionales, suelen reflejarse con mas rapidez en las técnicas o herramientas de aplicación, que en las ciencias o en las tecnologías científicas. No obstante, se observa en la bibliografía y en la didáctica de muchas Universidades que se siguen enseñando técnicas que eran válidas para una empresa que cambió hace varias décadas, lo que muestra un divorcio con la realidad.

Pero si solo enseñamos técnicas para determinar y medir costos éstas pueden resultar

obsoletas en muy corto tiempo.

En cambio, si enseñamos en primer término la Teoría general de los costos se obtiene un marco conceptual comprensivo, independiente de las técnicas o herramientas que se utilicen como consecuencia de los diferentes objetivos que se pretenda alcanzar.

Si la Contabilidad no es solo un sistema de información sino una ciencia que interpreta los fenómenos económicos que se producen dentro de la empresa, en términos de la circulación interna de valores y su transformación y de aquellos externos que la afectan, tales como los mercados de oferta y demanda, no cabe duda alguna que la Teoría General de los costos se inscribe dentro de la Contabilidad y particularmente dentro de la Contabilidad de gestión.

Podríamos decir 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.

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

Si bien existe una relación entre la Teoría general de los costos y la Teoría de producción propia de la economía, se deben ajustar las hipótesis de esta última que no se ajustan a la realidad de cada unidad económica, considerando especialmente:

1. La imperfecta divisibilidad de los factores productivos.
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 diferente comportamiento y la racionalidad de los operadores

Lo que implica decir que a diferentes realidades en las diferentes unidades económicas, cabrían funciones técnicas y económicas de producción diferentes, no solo determinadas por el condicionamiento de la tecnología empleada en la producción, sino también por la filosofía de gestión imperante.

En la Teoría de los Costos, como en toda teoría, estarán presentes ciertas relaciones lógicas de diferente jerarquía, que deberán distinguirse y enseñarse.

La Teoría debe plantear hipótesis específicas alternativas, pues el costo único o absoluto no existe, dado que para distintas necesidades podrán existir costos diferentes, todos ellos válidos y útiles, según sean los objetivos perseguidos con su conocimiento, siempre que se hayan respetado ciertos principios teóricos fundamentales, que la Teoría debe proveer.

Insistimos que todo concepto absoluto del costo es errado, pues lleva consigo la no consideración de que en todo costo están presentes dos componentes que pueden tener comportamientos diferentes.

- 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 (por ejemplo: precio de reposición, precio esperado, precio estándar, precio histórico (negociado) ajustado, (v.gr. por el demérito en el valor del signo monetario), y aún en ciertos casos del "costo de oportunidad", incorporado como "valor" del uso alternativo de un factor.

Debe reconocerse 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 cuali-cuantitativa.

a) 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.

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.

b) 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.

Estos dos supuestos, pero particularmente el último, nos llevarán a la definición del concepto de "costo necesario" que "a contrario sensu" dejara entrever Schneider cuando desarrollara el concepto de "costos innecesarios" o "despilfarros".

Un aspecto que muestra la existencia de un error generalizado aún en las técnicas hoy en boga, por no considerar los dos supuestos a que nos referimos, es la utilización del criterio "ceteribus optimus" que permite suponer que -de manera particular los costos fijos estructurales- generados por los recursos fijos con que cuenta la empresa, son utilizados totalmente, lo que normalmente no ocurre, por lo que son trasladados a los costos de producción los que corresponden a los que restan ociosos y son resultado de una ineficiencia en el uso del recurso.

Esto es propio del conocido como costo completo por absorción, (para otros costo completo integral), método que además de no permitir fijar precios competitivos, de ninguna manera facilita la adopción de adecuadas políticas de gestión para el mejor uso de los recursos.

La lógica de la teoría de los costos es típicamente funcional y no causal 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, siendo la naturaleza de estos esquemas

estrictamente funcional.

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.

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.

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

En realidad un fenómeno sólo puede ser observado en su conjunto cuando se consigue dividirlo en los componentes de los que surgen las leyes que lo gobiernan. Esto significa que para lograr la unidad es necesario tener en cuenta las modalidades de las partes en el conjunto, que asumen, en todos los casos, un carácter complementario.

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.

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 en la Teoría económica clásica, aseguramos que cada unidad económica tiene una estructura funcional de costos propia, que es consecuencia de ciertas políticas de gestión y organización y de una función técnica de producción, y ambas determinarán las relaciones funcionales, su intensidad y correlación dinámica.

Al tratarse de una Teoría existirán en ella diferentes relaciones formales que se verán afectadas por distintos factores de influencia.

A riesgo de caer en una excesiva síntesis generalizadora podemos enunciar los principales factores que afecta las relaciones funcionales que rigen la dinámica de los costos.

1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real.
2. Función técnica de la producción.
3. Organización de la producción y su programación.
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 y técnicas utilizadas en la gestión empresarial.

Si consideramos el carácter funcional de los costos los mismos, cualquiera sea la técnica que se utilice para la determinación de los costos unitarios, ya sea respecto de una unidad producto o de cierta unidad de concentración intermedia, concreta o abstracta, responden a una clasificación particular relacionada con su variabilidad:

COSTOS FIJOS de capacidad o estructurales
COSTOS FIJOS de operación u operativos
COSTOS VARIABLES (diferidos en términos de una cierta unidad de volumen).

y cada uno de ellos está afectado por diferentes factores.

Si uno de los objetivos, como consecuencia del ambiente de alta competitividad en que se desenvuelve la empresa es la reducción permanente de los costos resulta claro que ello no se logra únicamente a través de las actividades como preconiza el ABC, sino a través de un adecuado conocimiento de todos los factores que inciden en los costos que luego se trasladarán a las unidades producto, lo que implica incluso el conocimiento de estrategias y políticas de

gestión.

CONCLUSION

Por lo expuesto, sostenemos que la enseñanza de Costos a nivel universitario debe considerar en niveles sucesivos.

LA ENSEÑANZA DE UNA TEORIA GENERAL COMO MARCO

LA DESCRIPCION DE TECNICAS ALTERNATIVAS DE DETERMINACION O CONCENTRACION DE COSTOS

LA RELACION DE ESAS TECNICAS CON TECNICAS ESPECIFICAS Y ALTERNATIVAS DE GESTION EMPRESARIA

ENCARAR LA ENSEÑANZA COMO LO PROPONEMOS, DEBERA TENER EN VISTA:

LA REDUCCION DE COSTOS COMO SISTEMA

LA TOMA RACIONAL DE DECISIONES

CON EL OBJETIVO FINAL DE LOGRAR

LA MAXIMA EFICIENCIA EN LA GESTION DE LAS ORGANIZACIONES