

EN BUSCA DEL PADRE DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

Julio CASTELLANOS ELÍAS

Facultad de Contaduría y Administración
Universidad Nacional Autónoma de México
(México)

RESUMEN:

El objetivo de este artículo es proponer la denominación de “padre de la contabilidad de costos” al autor que haya dado a esta área del conocimiento fuerza teórica para considerarse un elemento que ayude significativamente al entendimiento de la misma. Se revisaron más de 30 textos que tratan sobre la contabilidad de costos.

El avance en la ciencia siempre es producto de conocimientos acumulados, por lo que puede cuestionarse si los méritos caben para un solo autor; sin embargo, hay algún tratadista que da mayor aportación significativa. Este artículo propone que J. Maurice Clark con su libro de 1923 *Studies in the Economics of Overhead Costs*, logró el mérito para ser considerado el padre de la contabilidad de costos.

Palabras claves: Contabilidad, Costos, Precursor, Historia.

ANTECEDENTES

En las clases de la asignatura de costos que imparto desde hace 35 años suelo mencionar que el mejor libro de la materia que existe en español es *Técnica de los costos* de Sealtiel Alatríste, cuya 1ª edición es de 1938 y, salvo la segunda de 1944 que no tiene modificaciones importantes; las subsecuentes ediciones (realmente reimpresiones) de la editorial Porrúa no tienen ningún cambio.

He sostenido que es el mejor texto después de leer, en todos estos años, y revisar por lo menos quince libros sobre el tema de autores de habla hispana y varios más de autores estadounidenses, en general, mal traducidos a nuestro idioma.

El libro del profesor Alatríste no solamente es excepcionalmente claro y didáctico en lo que toca a la enseñanza de los costos, sino que incluye ejemplos resueltos bien elaborados de cada tema, así como ejercicios al final de que cada capítulo para que sean trabajados por los que utilicen el libro. Agréguese a esto un manejo del lenguaje preciso, claro y elegante, amén de que el autor al haber sido además de contador un destacado economista, el libro incluye una parte económica que consta de cuatro capítulos en los que trata los efectos económicos en los costos y, por tanto, estudia con un buen nivel de detalle el costeo directo – o variable– con ejemplos sencillos de la economía clásica, diferente a los que elaboran autores contables. En esta parte económica existen dos renglones, en la

página seis que –contrario a todo el texto–, es confuso, en ella cita una nota de la traducción de un libro de Alfred Marshall. Es por ello que revisé el texto de la traducción (*Economía Industrial*, en la *Revista de Derecho Privado*, 1936, Madrid) y, efectivamente, don Sealtiel copió adecuadamente la traducción, lo que me motivó a buscar el libro original de Alfred Marshall y Mary Paley Marshall, *The Economics of Industry* de 1879, del que, en la página a la que aludo anteriormente, se había traducido: “Las sumas de dinero que han de ser pagadas por los esfuerzos y sacrificios, serán llamadas o bien su costo en dinero de la producción o gastos de producción”; pero, debió traducirse de la siguiente manera: “Las sumas de dinero que han de ser pagadas por los esfuerzos y sacrificios, serán llamadas o bien costo monetario de la producción o, brevemente, gastos de producción”.

Revisar este fragmento del libro de un hombre que fue considerado uno de los economistas de mayor influencia de su tiempo, me indujo a revisarlo con detalle. Su trabajo *Principles of Economics* fue el principal libro de texto en el Reino Unido y en todo el mundo (por supuesto en México también) durante muchos años. En éste, lo mismo que en *The Economics of Industry*, propone que la oferta, la demanda, la utilidad marginal y los costos de producción explican coherentemente la totalidad de los aspectos económicos de una sociedad. Recordar estos hechos, además de la referencia a los costos de producción, me llevó a seguir leyéndolo y encontrar varias referencias a los conceptos de costos, lo que parece ser un antecedente de la terminología más importante de la contabilidad de costos (CC). Me pareció, con base en este hecho, que estaba encontrando que el origen de los términos de costos es de la economía. Pensé entonces que posiblemente podría designarse a A. Marshall como el padre de los costos, para emular la idea de que Luca Pacioli es el padre de la contabilidad.

A partir de esta idea, revisé diversos libros, artículos y documentos sobre la historia de la contabilidad de costos, que se muestran más adelante, después de una inicial consideración sobre el tema.

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

Para los especialistas en costos los párrafos siguientes resultarán sencillos pero, con la intención de que a los neófitos en el tema les auxilie en su comprensión, se abordarán algunos aspectos básicos generales de la contabilidad de costos que, de cualquier manera servirán para partir de un encuadre teórico mínimo.

La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad cuyo objetivo principal es la determinación del costo unitario de los productos que se elaboran en una empresa manufacturera (en las últimas cuatro décadas también incluye la determinación del costo de actividades comerciales y/o de servicios). Los textos especializados en esta área refieren que otros importantes objetivos son: a) proporcionar información sobre aspectos del costo de producción, b) control de operaciones y gastos y c) medir la eficiencia de las operaciones. El producto final de la CC es la determinación del Estado de Costo de Producción y Costo de lo Vendido a partir de registros contables. La gran mayoría de los autores de libros de costos (contabilidad de costos o contabilidad administrativa) están de acuerdo en que en las empresas manufactureras el costo total es el resultado de sumar el costo de producción y el costo de distribución. A su vez, el costo de producción

está integrado por el costo de los materiales, el costo de la mano de obra (salarios) y el costo de los gastos de producción (cargos indirectos de fabricación). El consenso de los autores de la historia de la CC coinciden en que los dos primeros elementos: materiales y salarios llamado desde el Siglo XIX costo primo, con la industrialización disminuye su importancia que cobra de manera creciente los gastos de producción. Por supuesto, no en todos los casos, pero sí en un creciente porcentaje de las empresas manufactureras.

A partir de esta idea, los escritores que enfocan su estudio en este último elemento –gastos de producción– merecen consideraciones especiales en cuanto a que debe ser lo más importante en la esencia de la contabilidad de costos. Este elemento, los gastos de fabricación, presenta características especiales que complican de forma importante la determinación del costo de los productos fabricados, por lo que su tratamiento requiere de profundidad intelectual y conocimiento de las empresas en su quehacer cotidiano.

Tomando en cuenta estas primeras ideas, la designación como padre de la CC propone tomar en cuenta al autor o autores que hayan contribuido de manera destacada a la revisión e integración de las partidas del *Estado de Costo de Producción y Costo de lo Vendido*. Ha de entenderse que partimos del supuesto de que en este estado, los gastos de producción son de una importancia cuantitativa y cualitativa sobresaliente.

Dos consideraciones con respecto a la dificultad de elegir a una persona o equipo de personas como distinguidos en un área de conocimiento: primera, puede, seguramente los hay, haber otros aspectos importantes a tomar en cuenta para proclamar la importancia de algún autor en el tema que nos ocupa. Por ejemplo, en el *Manual de Contabilidad de Costos* de Davidson y Weil, en su primer capítulo, titulado “Desarrollo histórico de la contabilidad de costos”, escrito por David Solomons de la Universidad de Pennsylvania, parece inclinarse en que el aspecto primordial de la CC es la incorporación de los cargos indirectos al costo de fabricación, situación que se da hasta principios del Siglo XX. Por su lado, Teri L. Jones en su artículo *A Historical Overview of Accounting with an Emphasis on Cost Accounting Systems* que se presentó en el V Congreso Internacional de Costos, reporta la importancia de los flujos de costos de una cuenta a otra en el libro mayor para considerarlo como un sistema de costeo.

La segunda consideración es que reconocemos que el avance en esta área del conocimiento, como en cualquier otra, se dio paulatinamente y es producto de que unos autores fueron apoyándose en otros. Es decir, sabemos que la obra creada es un producto histórico de muchos participantes. Sin embargo, pensamos que existe algún destacado pensador que en un momento dado pudo conjuntar varios aspectos del asunto para lograr el último paso, que, sabemos, siempre será un paso inicial para otro avance del conocimiento.

ALGUNOS ESTUDIOS SOBRE LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

Los incisos que siguen: del *a*) al *p*) (17 en total, pero en los que se revisan 24 autores) están presentados en el orden que los encontré en la búsqueda que nos atañe. Como se podrá apreciar al leer lo que sigue, existe una clara referencia a autores economistas; se encontraron algunos artículos que ignoraban este aspecto, consideramos, por falta de trabajo de investigación. En el inciso *a*) que

sigue, el autor refiere con precisión que los problemas contables se enfocaron “con instrumental y terminología prestados por la floreciente ciencia de la microeconomía”; de igual manera en el inciso *b*), la autora de Sales da por sentado a David Ricardo y a Adam Smith como los padres de la contabilidad de costos, sin aportar argumentos.

- a*) En el año 1879 se celebró en Roma un Congresso di Ragioneria (Contabilidad) Italiana, donde estuvo a punto de adoptarse la lismografía carboniana (de Guiseppe Cerboni –escuela personalista–), a la sazón en boga, como doctrina “oficial”. La intervención en contra de Fabio Besta (creador de la escuela “controlista” que propuso la separación de contabilidad privada con la pública) evitó que se consumara la dogmatización de los principios los gismográficos, hecho que hubiera tenido consecuencias nefastas para la contabilidad en Italia.

El IV Congreso Internacional de Contabilidad (Barcelona, 1929) fue quizá de todos los internacionales, el que más tiempo y esfuerzo gastó en debates teóricos; pero no llegó a conclusión satisfactoria alguna para ninguna doctrina contable determinada. Por otro lado, los congresos celebrados en Estados Unidos (San Luis 1904; Nueva York, 1929), Ámsterdam (1926; 1957), Londres (1933; 1952) y Berlín (1938) pasaron por alto completamente los temas teóricos.

En los primeros decenios del siglo XX se advirtió la tendencia, más evidente en los países nórdicos y del área anglosajona, a enfocar los problemas contables con instrumental y terminología prestados por la floreciente ciencia de la microeconomía. Se produjo una “invasión” recíproca entre el área económica y el área contable: el cálculo microeconómico precisaba de una contabilidad más perfecta que pudiera aportar los datos necesarios para el análisis económico de la empresa. Y, a su vez, la contabilidad procuró perfeccionar la obtención y manejo de los datos empleando técnicas propias de la microeconomía.

El desarrollo de las técnicas de contabilidad de costos constituye el más claro ejemplo de la penetración de los conceptos microeconómicos en el campo contable. Por la misma razón, cuanto más se perfecciona la contabilidad interna de la empresa más estrecho va quedando el viejo corsé de la Partida Doble, que amenazaba en la primera mitad del siglo quedar obsoleta sin haber encontrado una técnica capaz de sustituirla con ventaja.

(Obtenido en: www.gerencie.com/historia-de-la-contabilidad.html, el 2 de marzo de 2017. El documento tiene fecha del 10 de septiembre, 2013. El párrafo de este apartado 1.1.25 se titula: *La evaluación actual.*)

b) Brenda de Sales dice que:

Adam Smith y David Ricardo son los padres de la economía de la contabilidad de costos.

·1900 Taylor, Fayol, Emerson Church y Towne, Administración científica, que establecía estándares de trabajo y gastos indirectos de fabricación.

·1908 Emerson, da a conocer el costo estándar, planeación, conocimiento anticipado y el control.

·1963 En México sobresalen las obras de Armando Ortega Pérez de León y la de Cristóbal del Río González. Finalmente salieron dos obras de Ernesto Reyes Pérez.

Este artículo es erróneo, por lo menos en lo que se refiere a la parte de México, porque no reconoce que el libro de Sealtiel Alatraste es pionero en nuestro país en la CC (1ª edición, 1938) y que, los textos mencionados por la autora tienen muchos párrafos y conceptos copiados de este último autor. Además, los libros de Ernesto Reyes Pérez (1ª edición, 1965) que se mencionan son prácticamente iguales a los de Cristóbal del Río (1ª edición de 1963), que aclara en la bibliografía con la que inicia sus libros, que fue adjunto del Maestro (*sic.*) Ernesto Reyes Pérez de 1958 a 1961.

c) En el artículo *A Historical Overview of Accounting with an Emphasis on Cost Accounting Systems*, de Teri L. Jones, que se presentó en el V Congreso Internacional de Costos llevado a cabo en Acapulco, Gro., México, en julio de 1997, el autor refiere que Garner en 1950 escribió:

Uno de los primeros desarrollos en la contabilidad de costos se llevó a cabo en la época de Henry VII de Inglaterra (1485-1509), cuando un gran número de dueños de pequeños talleres, resentidos por las restricciones de los muchos gremios, se mudaron de las villas de los pueblos a las ciudades y establecieron comunidades industriales, con la esperanza de vender sus productos terminados a través de otros canales diferentes a los organizados por los gremios. El costeo no habría sido esencial entre el grupo siempre y cuando todas sus actividades fueran reguladas por los gremios enormemente monopolistas; pero cuando los dueños de los pequeños talleres se encontraron compitiendo entre sí, no solo contra los gremios, los registros más precisos de costos se volvieron un imperativo y casi un prerrequisito del éxito. Indudablemente, los desarrollos que he mencionado, jugaron un papel significativo en los muy tempranos años de la contabilidad de costos (p. 985).

Para Teri Jones, en el apartado “E: El periodo mercantil: ¿Por qué la falta de trabajo?” explica que:

Los siguientes tres siglos (1450-1750) que precedieron a la revolución industrial, han sido referidos como un periodo mercantil, porque se caracterizó por el comercio de mercancías. (*ibidem*)

En el apartado “F: La Revolución Industrial: progreso desconocido”, Jones piensa que:

No hay acuerdos entre escritores del estado de la contabilidad de costos durante la revolución industrial, aproximadamente de 1760 a 1830, y muchos admiten que es difícil reconocer algún progreso. (*idem*, p. 987)

... Iqbal (1979) plantea esta conclusión: La contabilidad de costos se desarrolló lentamente entre 1820 y 1880. Por la mitad del Siglo XIX ninguna empresa fue capaz de mostrar el flujo del costo de una cuenta a otra en el libro mayor. No se hacía ninguna distinción entre los cargos indirectos de fábrica y los gastos de administración y de venta. Se ignoraba lo referente a los métodos de distribución de cargos indirectos. (p. 987)

El avance y desarrollo de la CC obedece principalmente a la expansión masiva de los avances de la producción, la tecnología y los métodos de inversión de financiamiento de capital que se da a finales del Siglo XIX.

En el apartado “G: Lo último del Siglo XIX: La revolución de la contabilidad de costos”, Jones propone que:

Para Have, que está de acuerdo con Newman:

“Los problemas de invertir en los medios de producción, la depreciación, el efecto de la depreciación en la determinación de la utilidad, y distinguir entre la determinación de la utilidad y la utilidad distribuable son problemas que no puede resolver la contabilidad general. Son problemas de naturaleza económico-financiera y la contabilidad se convierte en parte de la economía de los negocios”. (*Ibidem*, p. 989)

En el apartado III. Contabilidad de costos en el último Siglo dice que:

... Sorprendentemente, sin embargo, no fueron los contadores que empezaron la revolución sino los ingenieros industriales conocidos como el movimiento de la “administración científica” de finales del Siglo XIX y principios del XX. Gente como Frederick Taylor, Clarence Day, Henry Grantt y sus colegas del American Society of Mechanical Engineers comenzaron a tomar interés en la CC. No hubo interés de los contadores durante los primeros 30 años del movimiento (1885-1915).

La mayoría de los autores están de acuerdo en que la moderna CC inició en 1885 con el libro titulado *The Cost of Manufactures and the Administration of Workshop, Public and Private* escrito por Henry Metcalfe, oficial de la American Army, y aunque no hay registro de la

primera edición, la segunda, publicada cinco años después fue el más completo libro de CC de la época; da detalladas presentaciones de lo que hoy conocemos como sistemas de costos por procesos y por órdenes de producción.

Algunos otros escritores declaran la era moderna de la CC la publicación del libro *Factory Accounts* de 1887 escrito por el ingeniero eléctrico Emile Garcke y el contador John Manger Fells. (p. 989)

Las ideas descritas tan atinadamente no requieren mayor comentario, sino establecer un acuerdo tácito, no sólo de lo importante de las citas, sino de su contenido y certero análisis. Como se ve, las ideas de la primera parte establecen el origen de la CC y la interrelación que se da entre economía y contabilidad que, es de llamar la atención lo poco reconocido que es en México esta relación tan estrecha. Adelante haremos el comentario pertinente acerca del libro *Factory Accounts*.

- d) El libro *The Cost of Manufactures and the Administration of Workshop, Public and Private* de Henry Metcalfe (John Wiley & Sons, 1885, New York) de 322 páginas, describe con detalle y con múltiples formatos la manera en que el departamento de artillería de los Estados Unidos de América controla y costea la elaboración de sus productos de guerra. En el último capítulo propone que su sistema puede aplicarse a empresas privadas. A pesar de lo detallado del libro en cuanto al control de los materiales y de la mano de obra (salarios de los trabajadores), no hay referencias a registros contables y, por tanto sigue aplicándose la referencia de Iqbal antes anotada en el sentido de que “no muestra el flujo del costo de una cuenta a otra en el libro mayor, ni hay distinción entre los gastos de fabricación indirectos y los de administración y venta”.
- e) El libro *Factory Administration and Cost Accounts: A reference Book of the Principles and Practice of Industrial Administration and Costing for Present Day Requirements* de Edward T. Elbourne (Longmans, Green and Co., Londen, N.Y., 1921), de 811 páginas, sí describe, de manera por demás complicada, la forma en que los flujos de información van de las órdenes de producción o de los procesos a los libros diario y mayor; sin embargo, no existe en el libro el estado de costo de producción, no obstante lo enorme del texto.

Los cinco incisos que siguen, fueron seleccionados del *Manual de Contabilidad de Costos* de Davidson y Weil, tomando principalmente en cuenta la idea de que auxilie en localizar los autores que hubieren avanzado en la elaboración del Estado de Costo de Producción y haciendo una clara comprensión del papel de los gastos de fabricación como parte del costo de producción.

- f) Según Solomons en su Desarrollo histórico de la contabilidad de *costos*, Capítulo 1 del Manual de Davidson y Weil:

La señora de Roover, en su fascinante estudio acerca de los registros contables del impresor de Amberes, Christopher Plantin, sostiene que la primera aplicación de la contabilidad en la industria se efectuó a principios del Siglo XIV en Italia. Contamos con una imagen bastante detallada de su desarrollo en los siguientes dos siglos gracias a su esposo, Raymond de Roover, quien nos proporcionó una relación de la organización de negocios establecida por los miembros de la familia Medici en Florencia durante el Siglo XVI para la fabricación de lana. La compañía se fundó en 1531 y se liquidó tres años más tarde. Compraba la lana y la procesaba, algunas veces a través de comerciantes y otras por medio de artesanos que trabajaban en sus propios hogares, y vendían la ropa terminada. Probablemente, sólo unos cuantos procesos se llevaban a cabo en el propio taller de la empresa, tales como selección de la lana, su limpieza (pero sin lavarla), su peinado y cardado. Los libros de la empresa que eran ocho, se llevaban por partida doble. (p. 1-3)

Describe qué se registraba en cada libro pero, no existía la determinación de costos; se ponían los salarios que se pagaban a cada persona y los materiales que se utilizaban con su costo, lo cual no implicaba, o no se explica, que de estos se determinaba el costo unitario de cada producto terminado.

El artículo reitera que durante los siguientes dos siglos, es decir, de 1570 a 1775, no se han encontrado intentos por aplicar la contabilidad en la incipiente industria.

Posteriormente, este capítulo primero, relata el caso de cómo James Dodson, matemático, en *The Accountant, Or, The Method of Book-Keeping. Deduced from Clear Principles and Illustrated by a variety of examples*, describen:

Cuando Hugh Crispin, el zapatero de Dodson, cortó sus 20 piezas de cuero en suelas y tacones y sus 50 pieles en cortes y forros superiores, obtuvo cierto número de juegos de diferentes medidas. A cada tamaño le dio un valor diferente, de tal manera que el valor total de las partes cortadas igualara, exactamente, el costo de los cueros y las pieles utilizadas. (p. 1-4)

Otros dos casos, entre varios, relatados por David Solomons:

- g) Robert Hamilton dedicó un capítulo de su libro *Introduction to Merchandise* (1788) a los comerciantes e hizo sugerencias sobre el tipo de libros auxiliares que deberían llevarse. (p. 1-4)

Ninguno de estos autores (Dodson y Hamilton) muestra un registro de flujos internos de valores, pero se aproximan a registrar los materiales y la mano de obra a los costos de los productos fabricados.

Como país que fue líder de la revolución industrial en Europa, Inglaterra (*sic*) pudo haber marcado el camino en la contabilidad industrial al principio del Siglo XIX. Pero a juzgar por la literatura sobreviviente, ese fue un periodo de esterilidad comparado con la corriente de pensamiento avanzado que vino a (*sic*) Francia. (p. 1-6)

- h)** Sin embargo, un escritor inglés de esa época, matemático eminente, merece nuestra atención: Charles Babbage, Lucasiano, profesor de matemáticas de Cambridge de 1828 a 1839. En su libro *On the Economy of Machinery and Manufactures*, presenta un caso de atención al costeo, en dos famosos párrafos, que, en el tiempo, ha sido superado con dificultad. (p. 1-6)

En uno de estos párrafos relata la importancia de conocer el costo (que incluye todos los elementos y la depreciación), así como las mejoras a los productos para ganar mercado a la competencia, aduciendo que lo deseable es conseguir contadores o administrativos logren esto.

Más adelante, Solomon, para apoyar su decir de que en Francia se realizaron avances mayores que en Gran Bretaña en cuanto a la contabilidad de costos, detalla cómo los autores franceses Anselme Payen, con *Essai sur la Tenue des livres d'un Manufacturier* (París, 1817); M. Godard con *Traité Général et Sommaire de la Comptabilité Commerciale* (París, 1827) y Louis Mézières con *Industrial and Manufacturing Accounts* (París, 1862) hicieron importantes aportaciones a la CC, con mayor comprensión de ésta que los autores ingleses, que tenían la vanguardia en el desarrollo tecnológico. Sin embargo, igual que los ingleses, no lograron una comprensión completa de un sistema de costeo.

Solomons sugiere que hay un renacimiento de los costos al finalizar el Siglo XIX, como sigue:

Las últimas tres décadas del Siglo XIX se caracterizaron por el renacimiento de los costos en el mundo de habla inglesa. Durante las décadas de 1880 y 1890, un creciente número de escritores de costos explican nuevas ideas. Sin embargo, tan sólo redescubrían ideas que estaban adquiriendo gran importancia práctica por primera vez, pero que ciertamente podrían haberse encontrado, aunque quizá en un estado subdesarrollado, en trabajos anteriores. (p. 1-10)

En el fin del Siglo XIX se publicaron diversos artículos, sobre todo de ingenieros en los que proponían algunos métodos para incluir los cargos indirectos a lo que llamaron el “costo real”. Estos métodos pueden calificarse de burdos.

- i)** Thomas Battersby, contador, en su libro *The Perfect Double Entry Book-Keeper and the Perfect Prime Cost and Profit Demonstrator (on the Departmental System, Manchester, 1878)*, realizó un resumen de

tales procedimientos que proponían, en lo general, aplicar una cuota de Gastos de fabricación a los productos para absorberlos; dichos métodos, a pesar de su muy limitada certeza, se utilizaron todavía 20 años posteriores a la fecha de publicación del libro.

j) Alexander Hamilton Church publica seis artículos en el *Engineering Magazine* de 1901, en los que separa claramente los gastos del taller (gastos de producción o CI), con los gastos generales (costo de distribución), además de proponer una distribución adecuada de los cargos indirectos (CI), al departamentalizar la fábrica. Propone además, la idea de la cuota por hora máquina, que representó un gran avance en la aplicación de los CI. Otra enorme aportación de este autor fue el cuestionamiento de si la capacidad ociosa debería considerarse como costo. Propone, para resolver el problema, la utilización de una “cuota suplementaria”, aspecto muy criticado en su momento, pero que sigue siendo de la mayor importancia discutirlo. Habrá que decir que Roland Dunkerley, presidente del *Institute of cost and Works accountants* señaló en 1946 que Church “probablemente hizo más que ningún otro, tanto directa como indirectamente, para promover el costeo como se conoce ahora”. (p. 1-15)

k) Dionysius Lardner en su *Railway Economy; A Treatise on the New Art of Transport, Management, Prospects, and Relations* (Harpaer & Brothers, Publishers, New York, 1850), describió con claridad meridiana la importancia y la necesidad de considerar la separación de costos en fijos y variables. Léase el siguiente párrafo:

“... el costo de producción de los objetos de la industria, en el presente, puede considerarse siempre como formado de dos partes, una de las cuales es por demás independiente del número de artículos producidos y que, por lo tanto, al dividirse por igual entre ellos proporcionará un elemento de su precio precisamente en razón inversa de su número; pero aún hay otro componente, el cual, dependiendo de la aplicación directa de la mano de obra u otra y del consumo inmediato de la materia prima, estará en razón directa del número de artículos producidos”. (p. 1-21)

Por último, en lo que concierne a Solomons, dice que “Alfred Marshall, en 1890, dio prominencia a la distinción entre lo que él llamo costos ‘primos’ y ‘suplementarios’ al desarrollar su teoría del comportamiento de los negocios”. (p. 1-21)

Los siguientes dos títulos, lo mismo que los dos primeros (David Solomons y Tery L. Jones) son autores contemporáneos que estudiaron con profundidad la historia de la contabilidad de costos y por lo tanto, son la base fundamental de este trabajo. De dichos textos rescaté los que me parecieron con mayor aportación a la historia de la CC y se procedió a revisar los libros o artículos a los que hacía mención. El texto de Cheryl Cunagin y John L Stancil se obtuvo de:

www.ucumberlands.edu/downloads/academics/history/vol4/Vol4.html y el de Veyis N. Tanis de: <https://www.scribd.com/document/201710108/Veyis-N-Tanis-YAY6>

Cheryl Cunagin y John L. Stancil en su texto *Cost Accounting: A History of Innovation* plantean que:

La historia del costeo absorbente está estrechamente ligada con la historia de la contabilidad de costos. Desafortunadamente, la documentación histórica acerca del origen de la CC está limitada debido al incendio en las oficinas principales de la National Association of Accountants (NAA) en 1984. Muchos documentos irremplazables se perdieron en el fuego. Richard Vangermeersch, líder sobre la historia de la contabilidad explica que un problema de la CC es que muchos contadores sienten que no tienen pasado.

Quizás el último gran desarrollo en los sistemas de CC emergieron de la práctica y los escritos de

- I) Stanley Henrici que ha sido asignado como el padre del sistema de costeo estándar (Vangermeersch). Con estos sistemas, el gerente de costos puede determinar el costo del producto de una forma más uniforme sin grandes variaciones en el precio debido a los cambios en los volúmenes de producción. El análisis de las variaciones del costeo estándar permiten al administrador aislar cualquier área problemática.

Para Veyis N. Tanis:

Generalmente se cree que la contabilidad de costos es un producto del Siglo XIX cuando las grandes empresas como fábricas textiles, acero y otras que todavía siguen funcionando aparecen con un intensivo uso de maquinaria para producción industrial. Mientras esta creencia es parcialmente verdadera por la técnica de registro sistemático de la CC que fue desarrollado en el Siglo XIX y principalmente llevado a las décadas recientes, algunos elementos de la CC son mucho más antiguos en la forma de prácticas y técnicas de la teneduría de libros.

Edwards establece (1937:344) que después de la primera década del Siglo XX, los contadores de costos no agregaron mucho al avance de la teoría de la CC. Edwards no es el único investigador que propone esta situación. Otro de los investigadores que comparten esta idea es Kaplan (1984:390). Establece que una pequeña innovación en el diseño e implementación de la CC y de los sistemas de control administrativos ocurrieron hasta la década de 1980. Kaplan y Atkinson creen que la razón de esta pobre producción teórica en el desarrollo de nuevos sistemas de CC todavía no es clara, sin embargo, parte de la razón parece ser que la demanda de información del costo del producto es únicamente para reportes financieros.

Sin embargo, se realizaron algunas contribuciones para el mejoramiento de la información contable para necesidades de tomas de decisión en las décadas de 1910 y 1920. Por ejemplo, Parker (1984:56) explica lo que plantearon dos contadores públicos escoceses, John Mann y Harold Judd. Parker dice que:

- m) Mann ayudó a desarrollar la gráfica del punto de equilibrio, y
- n) Judd en un artículo publicado en 1914 da un ejemplo de la importancia de costos directos e indirectos (que incluye costos indirectos fijos y semivARIABLES) para decisiones estratégicas de precios de los productos.
- o) En 1923, un economista, J. Maurice Clark, publicó su libro. *Studies in the Economics of Overhead Cost*, en el que discute los costos fijos y variables; costos conjuntos, hundidos, costos diferenciales y residuales; fluctuaciones de corto y largo plazo; y muchos otros que hay que estudiar desde el punto de vista de los economistas, esto es, la información de costos que se utilizan para la toma de decisiones debería ser diferente de la de los requerimientos financieros. Este libro es considerado por la mayoría de los investigadores e historiadores como el de la mayor contribución a la literatura de la CC de la década de 1920. Sin embargo, el estudio de Clark fue ampliamente desconocido y no tuvo impacto significativo entre los contadores hasta la década de 1950.

Los libros existentes hasta la década de 1940 solamente trataban de la forma de determinar, numéricamente, el costo de producción.

En la primera mitad del Siglo XX el desarrollo de la contabilidad de costos y administrativa se hizo lentamente a pesar de que hubo cambios rápidos en los medios manufactureros. Durante este periodo la información de costos se utilizó para valuación de inventarios y reportes financieros más que para toma de decisiones.

Studies in the Economics of Overhead Costs by J. Maurice Clark, Professor of Political Economy at Columbia University, The University of Chicago Press, Illinois, USA, 1923.

En el prefacio explica la razón por la cual la economía debe estudiar la contabilidad de costos. Establece que las discrepancias entre una demanda siempre fluctuante y un fondo (costeo) relativamente inelástico de capacidad productiva, resulta en desperdicio de capacidad ociosa y provoca muchos otros disturbios económicos. Es decir, la capacidad no utilizada es el tema central del texto. Por tanto, los costos que no están relacionados con las unidades producidas o que no varían con la producción ha resultado ser el interés de investigaciones científicas durante mucho tiempo.

De estos problemas surge la necesidad de que los estudiantes de economía comprendan los conceptos de la contabilidad de costos ya que estos constituyen fuerzas económicas que afectan la conducta de los negocios y las leyes del valor y de la producción. Asimismo, es necesario que los contadores de costos conozcan el significado y el punto de vista de las leyes económicas.

En el capítulo 3 (pp. 35-73) analiza con profundidad los conceptos de costos que pueden y que deben considerarse para que se incorporen o no al costo de producción; los temas tratados son: 1) Los diferentes puntos de vista desde los cuales deben considerarse los costos, 2) Costos absolutos *versus* costos alternativos, 3) Observación directa *versus* análisis diferencial, 4) Desembolsos financieros *versus* costo de producción de mercancías 5) Fluctuaciones de largo plazo *versus* de corto plazo, 6) Omnisciencia teórica *versus* aproximaciones del trabajo, 7) Gastos de operación y cargos fijos, 8) Costo diferencial y residual, 9) Costos variables y constantes, primera aproximación, 10) Costos variables y constantes, segunda aproximación, 11) Otros significados de costos variables y constantes, 12) Costos “hundidos”, 13) Costos urgentes y pospuestos, 14) Gastos directos e indirectos y conceptos afines, 14) Costos conjuntos, 15) Gastos de manufactura *versus* gastos de venta, 16) Costo utilizado en el sentido de la contabilidad de costos, 17) Los intereses como parte del costo y, 18) El costo desde el punto de vista de los diferentes objetivos. Concluye este capítulo con una idea que debe orientar cualquier discusión acerca del costo de producción: Lo presentado en este capítulo muestra por qué no puede existir un significado universal de “costo de producción”, y debe ayudar al lector cuando encuentra los diferentes usos a traducirlos, si es necesario, a un lenguaje consistente, por tanto, reconocer si algún concepto dado de costo está siendo usado apropiadamente o se está abusando de él. (p. 69)

- p) En el *Yearbook of National Association of Cost Accountants* que se realizó en Cleveland, Ohio, en septiembre de 1921, que, a pesar de ser el Segundo congreso, es el primero publicado. En este libro, no hay un estado de costo de producción, aunque se hace referencia a él en varias ocasiones.

CONCLUSIÓN

- De los 24 autores revisados en este artículo, en algunos existen referencias de que los contadores de costos no tuvieron un trabajo digno de ser considerado importante para el desarrollo de la contabilidad de costos, salvo el caso de *Factory Accounts* de 1887 escrito por el ingeniero eléctrico Emile Garcke y el contador John Manger Fells.
- De los textos que destacan por aportar ideas importantes que hacen de la contabilidad de costos una herramienta que ayuda a la administración de las empresas proporcionando información relevante para tomar decisiones con respecto a la determinación de los costos de los

productos que se elaboran, primero sería *The Cost of Manufactures and the Administration of Workshop, Public and Private* escrito por Henry Metcalfe de 1885, con la limitación de que no trata los flujos contables ni los problemas de naturaleza económico-financiera como son la determinación de la utilidad considerando la depreciación, los intereses, la capacidad ociosa y otras partidas, que sólo pueden ser resueltos con consideraciones económicas y, por tanto, la contabilidad se convierte en parte de la economía de los negocios; posteriormente el *Factory Accounts* que adolece de la misma crítica que el texto de Metcalfe; después se ubica el del ingeniero Alexander Hamilton Church, 1901, en los que separa claramente los gastos del taller (cargos indirectos), con los gastos generales (costo de distribución), además de proponer una distribución adecuada de los gastos de producción (CI) al departamentalizar la fábrica; seguidamente, pero ya reciente (1947) y centrado en el costeo estándar, estaría Stanley Henrici que ha sido asignado como el padre del sistema de costeo estándar por su libro *Standard Costs for Manufacturing*. Por último, es el que consideramos aporta los elementos esenciales para el estudio de los gastos de fabricación, en un abanico amplio de posibilidades en el que propone vigilar detenidamente en las empresas para lograr reducciones en costos; en esencia, considerar la capacidad ociosa como un gasto relevante resulta esencial. Por este motivo, se propone a Maurice C. Clark, economista, pues, además, es el autor que conjugó los principales aspectos de la contabilidad de costos para que fuera entendida como una parte integral del sistema económico, que a la vez que afecta la oferta y la demanda, también se ve afectada por estas variables económicas, y que contempla el estudio de las partidas de costos que al incluirse en el costo de producción puede utilizarse para la toma de decisiones con bases sólidas. No está por demás reconocer que Alfred Marshall jugó un papel importante al iniciar el estudio de los costos que retomó Clark.

- De los autores en español, Sealtiel Alatríste retoma desde 1938 la compleja base económica que tienen los costos y sin la cual sería incompleto cualquier análisis de toma de decisiones y de la comprensión cabal de la utilidad de la contabilidad de costos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alatríste, Sealtiel (1944) *Técnica de los costos*, Porrúa, México.
- Babbage, Charles (1832) *On the Economy of Machinery and Manufactures*, sin editor.
- Battersby, Thomas (1878) *The Perfect Double Entry Book-Keeper and the Perfect Prime Cost and Profit Demonstrator* (on the Departmental System, Manchester).
- Clark, J. Maurice (1921) *Studies in the Economics of Overhead Cost*, The University of Chicago Press.
- Cunagin, Cheryl and Stancil, John L. (1992) *Cost Accounting: A History of Innovation* (The Upsilonian, the Cumberland College Department of History and Political Science).

- Church, Alexander Hamilton (1901) *Engineering Magazine*.
- Davidson & Weil (1983) *Manual de Contabilidad de Costos*, McGraw Hill, México.
- Del Río González, Cristobal (1996), *Costos 1*, 10ª edición, ECAFSA, México.
- De Sales, Brenda *La evaluación actual*. Obtenido 2 de marzo de 2017, en: www.gerencie.com/historia-de-la-contabilidad.html. El documento tiene fecha de 10 de septiembre, 2013. “Desarrollo histórico de la contabilidad de costos”.
- De Roover, Florence Edler (1937) “Cost Accounting in the 16th Century”, *Accounting Review*, 12, 3, pp. 226-237.
- De Roover, Raymond (1941), “A Florentine Firm of Cloth Manufacturers”, *Speculum*, 16, 1, pp. 1-33.
- Dodson, James (1878) *The Accountant, o The Method of Book-Keeping. Deduced from Clear Principles and Illustrated by a variety of examples*, London.
- Edwards, R. S. (1937), “The rationale of cost accounting”, in *Some Modern Business Problems*, ed. A. Plant, London.
- Elbourne, Edward T. (1921) *Factory Administration and Cost Accounts: A reference Book of the Principles and Practice of Industrial Administration and Costing for Present Day Requirements*, Longmans, Green and Co., London, N.Y.
- Garcke Emile & Manger Fells John, (1885) *Factory Accounts*, John Wiley & Sons, New York.
- Garner, S. Paul (1950) “Highlights in the Development of Cost Accounting”. En Michael Chatfield (Ed.) *Contemporary studies in the evolution of accounting Thought* (pp. 210-221), Belmont, CA Dickenson Publishing.
- Iqbal, M. Zafar (1979) “Historical overview of developments in cost and management accounting”. En Edward N. Coffman (Ed.) *The Academy of Accounting Historians: Working paper series: Vol. 2* (pp. 303-317).
- Jones, Teri L. (1997) “A Historical Overview of Accounting with an Emphasis on Cost Accounting Systems”, *V Congreso Internacional de Costos*, Acapulco, Gro.
- Kaplan, Robert (1984) “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol. 59, No. 3. pp. 390-418
- Kaplan Robert y Anthony Atkinson (1989), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Pennsylvania State University.
- Lardner, Dionysius (1850) *Railway Economy; A Treatise on the New Art of Transport, Management, Prospects, and Relations*, Harpaer & Brothers, Publishers, New York.
- Mann, John, Judd, Harold (1909) *The Accountants Library*, Volume 51, Gee & Company, The University of Michigan.
- Marshall, Alfred (1890) *Principles of Economics*, MacMillan and Co., London and New York
- Marshall, Alfredo (1936) “Economía Industrial”, *Revista de Derecho Privado*, Madrid.
- Marshall y Mary Paley Marshall (1879) *The Economics of Industry*, MacMillan and Co., London.

- Metcalfe, Henry (1890) *The Cost of Manufactures and the Administration of Workshop, Public and Private*, Ordnance Department, U.S.A.
- National Association of Cost Accountants, Yearbook*, 1921, Cleveland, Ohio.
- Newman, Maurice S. (1974) "Historical development of early accounting concepts and the relations to certain economics concepts". En Edward N. Coffman (Ed.) *The Academy of Accounting Historians: Working paper series: Vol. 1* (pp. 157-186).
- Ortega Pérez de León, Armando (1997) *Contabilidad de costos*, 6ª edición, Editorial Limusa, México.
- Reyes Pérez, Ernesto (1981) *Contabilidad de costos. Primer curso*, 2ª edición, Limusa, México.
- Solomons, David (1983) "Desarrollo histórico de la Contabilidad de Costos", en Davidson & Weil *Manual de Contabilidad de Costos*, McGraw Hill, México.
- Tanis, Veyis N. (pdf sin año) *Historical Development of Cost and Management Accounting in Europe and US*, Cucurova University, Turquía.
- Vangermeersch, Richard (1986) "Milestones in the History of Management Accounting", in *Cost Accounting for the 90's: The Challenge of Technological Change Conference Proceedings*, Montvale: National Association of Accountants.