

II CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS
I CONGRESO NACIONAL DE CONTABILIDAD DE GESTION
ASUNCION - PARAGUAY
11, 12 y 13 de Setiembre de 1991

* * * * *

TEOREMA DE LA FICCION DEL COSTO
Aplicaciones en la Gestion Empresarial

* * * * *

AREA I : Temas de Doctrina
TEMA : Campo de la Contabilidad de Gestion

* * * * *

AUTOR : Enrique Nicolas Cartier
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LUJAN

PAIS : ARGENTINA

TEOREMA DE LA FICCION DEL COSTO

Aplicaciones en la Gestión Empresarial

I.- INTRODUCCION.

La nuestra es una disciplina instrumental. Permanentemente estamos usando herramientas para el desarrollo de la gestión empresarial.

El éxito o el fracaso de nuestro cometido profesional lo define el comportamiento de dos factores concretos:

- la idoneidad del instrumento que utilizamos, y
- la pericia en su utilización.

Esto también ocurre en otra profesiones, pero la nuestra tiene una particularidad distintiva: usamos herramientas que autodefinimos, que nosotros mismos creamos.

Somos los "luthiers" de los instrumentos que ejecutamos. Esta circunstancia supone un mayor compromiso con el buen término de nuestro cometido.

El éxito de un cirujano o de un carpintero depende de la pericia en la utilización de las herramientas de que dispone y de la elección que haga de las mismas. En nuestro caso, además de la pericia, es menester, crear, diseñar, construir las herramientas con que trabajaremos.

De modo que nuestro éxito o nuestro fracaso no admite la excusa de la no disponibilidad de los instrumentos adecuados porque si no los tenemos, o si no son aptos, simplemente es porque no los hemos sabido crear.

Pero saber crear herramientas idoneas requiere conocer en profundidad la naturaleza de los instrumentos que manejamos. La ignorancia de esa naturaleza no hace imposible su creación, pero por lógica incrementa la incertidumbre respecto de su validez.

El núcleo de la propuesta apunta a dilucidar o, por lo menos, a plantear el debate sobre esa naturaleza. Básicamente se trata de definir si la información que utilizamos para la gestión, resulta ser -en esencia- una representación objetiva de la realidad económica o, en cambio, sólo es una interpretación subjetiva de la misma.

Sin desconocer que para muchos la discusión de este tema tiene la misma utilidad que debatir sobre el sexo de los ángeles; en lo personal sostengo que su dilucidación no sólo es académicamente importante sino que también lo es, y muy especialmente, para los aspectos fácticos de la realidad cotidiana.

Es habitual y normal tanto en los círculos académicos como profesionales presenciar, o participar, de discusiones y polémicas donde las posiciones y los conceptos son planteados en términos de opuestos y absolutos.

Esta actitud denota una tácita postura respecto de la naturaleza de las herramientas que manejamos. Es la que parte de

la premisa básica de que las mismas constituyen representaciones objetivas de la realidad económica a la que se refieren.

De ser cierta esta objetivación, estaría plenamente justificada la posición de confrontar las técnicas en términos de "opuestos excluyentes", ya que si una de ellas fuera verdadera, indefectiblemente, la otra debiera ser falsa.

Analizaremos la situación puntual en lo que a técnicas de costeo se refiere.

II.- LAS TECNICAS DE COSTEO.

La mayoría de las corrientes tradicionales en materia de costos, aún con sus diferentes y opuestos enfoques, han asumido tacitamente una "lógica causal" para respaldar la validez de sus metodologías de determinación de costos.

Dicha "lógica causal" parte de la concepción de que los bienes o servicios obtenidos en un proceso productivo son "efectos" de determinadas "causas". Tales "causas" serían el desarrollo de una serie de acciones o hechos productivos. A su vez, tales acciones se encontrarían relacionadas entre sí a través de un encadenamiento secuencial de "causa-efecto" donde cada hecho sería efecto de otro anterior y, a la vez causa de uno posterior.

Por último, el desarrollo de las acciones individuales se produce como "efecto" del sacrificio de determinados factores de la producción ("causa").

SACRIFICIO DE
RECURSOS

*
* * * * * ►► DESARROLLO
DE ACCIONES

*
* * * * * ►► PRODUCCION DE
BIENES O SERVICIOS

Toda esta lógica causal deviene necesariamente en la consideración de que una técnica de costeo que se precie deberá estar basada en el conocimiento del encadenamiento real de "efecto" a "causa" que une los bienes o servicios obtenidos con los factores de la producción sacrificados.

Es obvio que si esta causalidad existiese en la naturaleza del hecho económico productivo, la técnica de costeo que la detecte y la plasme estará representando objetivamente (y no interpretando subjetivamente) la realidad y, por lo tanto, será la verdadera; mientras que aquellas otras técnicas que no lo hagan serán -por lógica- falsas.

El título del presente trabajo resulta elocuente con respecto a que esa postura general no es compartida por el autor.

Es más, la propuesta del mismo es intentar demostrar -usando libre e irrespetuosamente las formas tradicionales de un teorema- que, por lo menos en lo que a técnicas de costeo compete- nos manejamos con herramientas que son , y no pueden dejar de serlo, interpretaciones subjetivas de la realidad.

III.- TEOREMA DE LA FICCION DEL COSTO.

1.- HIPOTESIS.

Sean:

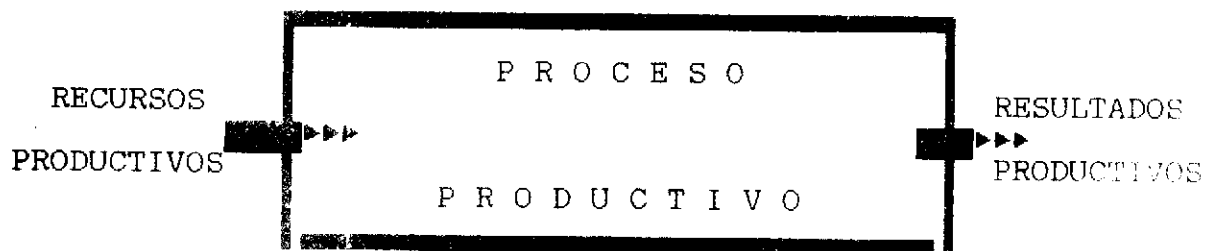
- PRODUCCION: "toda actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades o, lo que es lo mismo, para generar o crear utilidad". (1)
- PROCESO PRODUCTIVO: "el conjunto de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinta utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas,..." o, -más precisamente- el "sistema (de acciones) que permite, mediante la utilización o combinación de determinados bienes o servicios, obtener otros distintos". (2)
- RECURSOS PRODUCTIVOS (o MEDIOS PRODUCTIVOS): los bienes o servicios utilizados o aplicados a un determinado Proceso Productivo.
- RESULTADOS PRODUCTIVOS: los bienes o servicios obtenidos de un determinado Proceso Productivo.
- COSTO: toda vinculación entre un fin u objetivo dado y los medios o recursos necesarios para lograrlo.

2.- TESIS.

El Costo de un Resultado Productivo es, en esencia, una ficción instrumental antes que la traducción objetiva de una realidad económica.

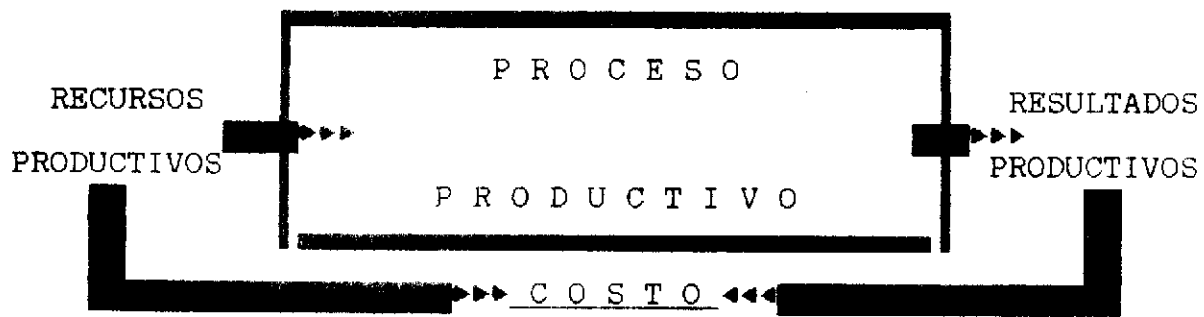
3.- DEMOSTRACION.

3.1.- De acuerdo con los conceptos de Proceso Productivo; Recursos Productivos y Resultados Productivos planteados como hipótesis, podríamos presentar a estos últimos como las "salidas" del proceso y a los Recursos como las "entradas" al mismo. Gráficamente:



Cuadro I.

Si en términos genéricos COSTO es "toda vinculación entre un fin u objetivo dado y los medios o recursos necesarios para lograrlo"; el COSTO de un RESULTADO PRODUCTIVO será una vinculación entre un resultado productivo y los recursos productivos necesarios para obtenerlo.



Cuadro II.

El proceso productivo se constituye, en consecuencia, en el elemento esencial y necesario de vinculación entre Resultados y Recursos Productivos y, por lo tanto:

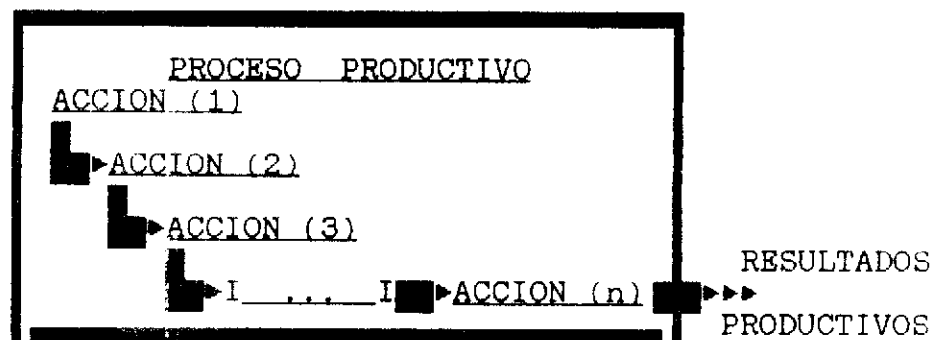
CONCLUSION 1:

El conocimiento de la naturaleza del fenómeno COSTO al que apunta la tesis, supone la necesidad de pre-definir la propia naturaleza de los Procesos Productivos.

3.2.- La consideración del Proceso Productivo como un "Sistema de Acciones", supone asumir la existencia de un complejo de relaciones dinámicas entre los distintos hechos (o acciones) que lo componen.

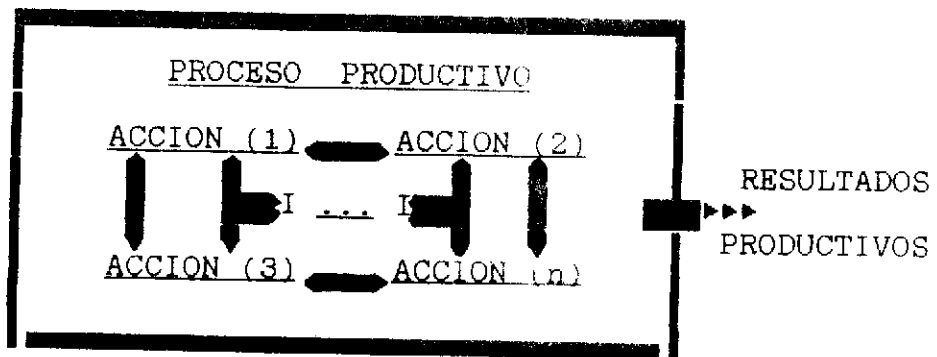
Estas "relaciones" podrían ser analizadas desde dos perspectivas alternativas y excluyentes.

La primera sería la que asigna a estas relaciones un carácter lineal y secuencial, en el que cada hecho o acción singular es necesariamente anterior y, a la vez, posterior a otros hechos que se encadenan sin solución de continuidad hasta la obtención, en la acción final del Proceso, del Resultado Productivo deseado.



Cuadro III.

La visión alternativa es la que asigna a estas relaciones el carácter complementario. Tal característica supone que no es posible identificar y medir con claridad el papel asumido singularmente por cada acción en el logro del objetivo concreto (Resultado Productivo). Lo que es complementario es inseparable.



Cuadro IV.

De estas dos consideraciones alternativas, sin duda, es la última la que expresa adecuadamente las características de los nexos entre las distintas acciones de un proceso.

(En línea con esta posición podemos citar a autores como Spranzi: "...la propia definición de SISTEMA impide la configuración de relaciones particulares de causa-efecto"(3). Zappa: "...en economía de empresa, especialmente dado el carácter complementario de los fenómenos económicos y de su transformación en complejos siempre renovados, la individualización de las causas estimadas y de sus presuntos efectos excede de los límites de toda consecuente búsqueda concreta."; y agrega, "En economía de empresa, los fenómenos están determinados por un sistema de circunstancias o de hechos numerosos y varios de acción individual, agrupada o conjunta, necesariamente incierta, y de todos modos ignorada."(4).)

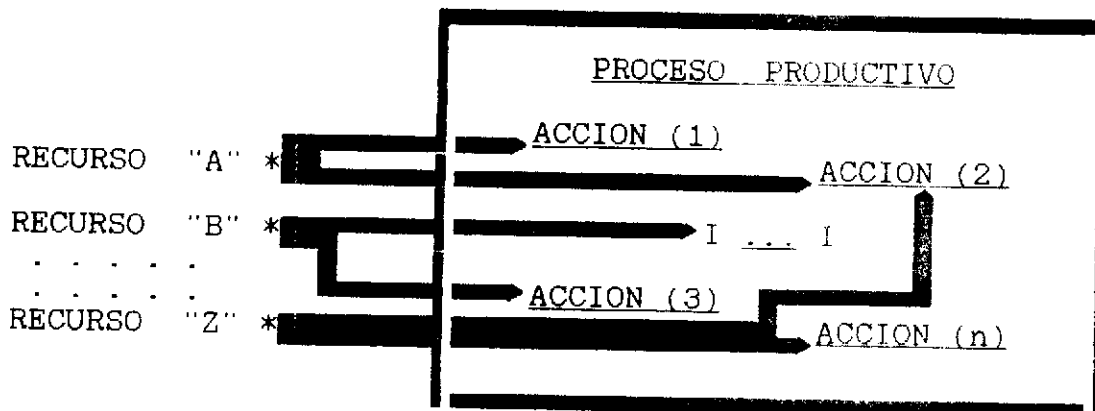
De lo antedicho, se concluye en:

CONCLUSION 2:

Un resultado productivo es la consecuencia última y colectiva del conjunto de las acciones o hechos que componen el Proceso Productivo.

3.3.- Los medios o recursos productivos son necesariamente utilizados en la realización de acciones singulares, o bien para el desarrollo conjunto de un grupo de ellas.

Si fuera practicada una exhaustiva desagregación de las acciones de un proceso productivo global, sería factible la identificación de cuales recursos son utilizados en cada acción o en cada grupo de acciones.



Cuadro V.

De lo anterior se concluye:

CONCLUSION 3:

La causa inmediata del sacrificio de los recursos productivos en un determinado proceso, es el desarrollo de las acciones -conjunta o singularmente consideradas- del mismo.

3.4.- La causa inmediata aludida en la conclusión anterior explica el "qué" y el "dónde" del sacrificio de un factor. Sin embargo, no es competente para dilucidar su causa eficiente, es decir el "cuánto" y el "por qué" del consumo de un determinado medio o recurso en el proceso.

La causa eficiente del sacrificio de un recurso no es sino lo que distintos autores han identificado como "factores de devengamiento"(5); "fuerzas de costo"(6); "determinantes" (7); o "factores de influencia"(8), y cuya conceptualización general -siguiendo a Spranzi- sería la "...variable de la que depende el movimiento..." o el comportamiento del costo (insumo) de un determinado recurso.

(Para una mejor comprensión del concepto, recordamos los siete "factores de influencia" que menciona Spranzi:

- 1.- Volumen de producción física,
- 2.- Programa de producción,
- 3.- Calidad de los productos,
- 4.- Métodos de producción,
- 5.- Dimensión de la empresa,
- 6.- Precio de cálculo de los costos,
- 7.- Eficiencia de producción.

A su vez, Yardin, Rodriguez Jauregui y Cuesta, sin desconocer a la mayoría de los mencionados por Spranzi, agregan el simple transcurso del tiempo. Simoni, entre otros y a simple título enunciativo, cita ubicación de la empresa, dotación de personal.)

Pero habrá que convenir en que no existe necesariamente una relación unívoca entre "factor de devengamiento o de influencia" y "recurso productivo". Cada recurso productivo reconoce habitualmente varios factores de devengamiento simultáneos y concomitantes, sin perjuicio del reconocimiento de alguno de ellos como preponderante.

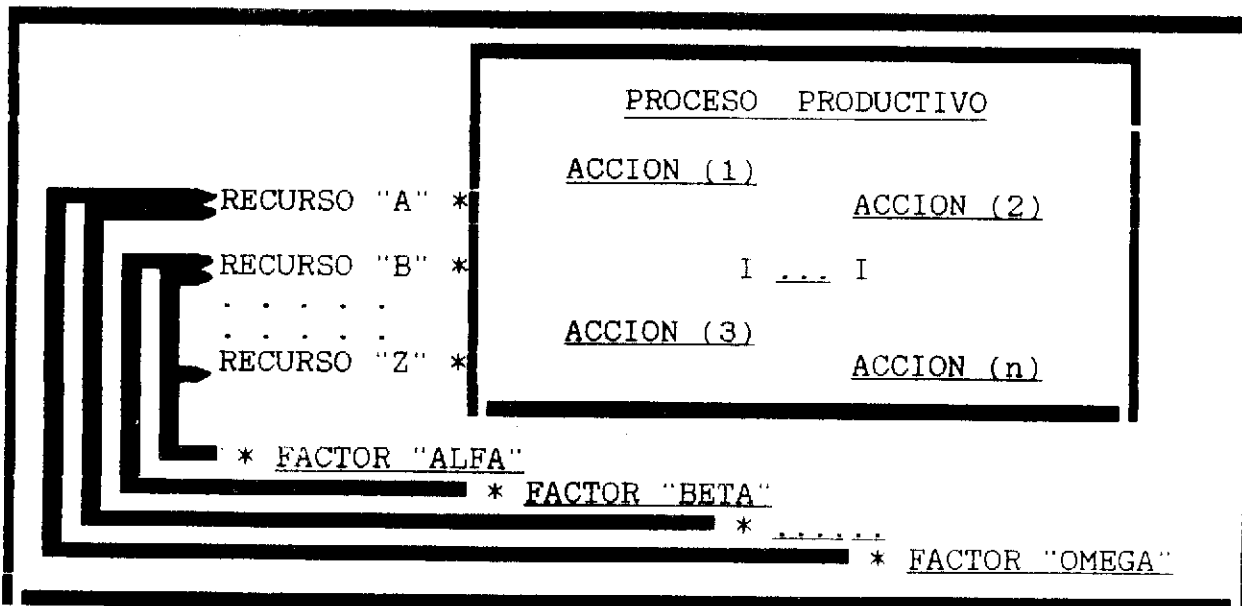
De lo dicho podemos concluir:

CONCLUSION 4:

Las causas eficientes del sacrificio de los recursos productivos son variables que, normalmente, exceden los marcos de las acciones singulares que constituyen su causa inmediata, y determinan el comportamiento del recurso y la cuantía de su insumo en el proceso de producción.

CONCLUSION 5:

Cada recurso productivo reconoce más de una causa eficiente o "factor de devengamiento" actuando en forma simultánea.



Cuadro VI.

3.5.- En conclusión:

- Si el Costo de un Resultado obtenido de un Proceso Productivo es la vinculación entre aquel (objetivo) y los Recursos necesarios para su obtención y si las acciones que componen el Proceso Productivo son el vehículo natural y necesario para esa vinculación;

-Si, por otra parte, las acciones son sólo la causa inmediata del sacrificio de los Recursos Productivos pero no la causa eficiente que define el "quid" y el "quantum" de ese sacrificio;

- Y si, por último, las acciones componentes del proceso constituyen un complejo de relaciones de carácter complementario y no secuencial, de las que el Resultado Productivo es una consecuencia colectiva y última;

- POR LO TANTO, cualquier expresión de Costo de un Resultado Productivo es consecuencia de una previa y necesaria interpretación subjetiva del fenómeno productivo que haya definido relaciones instrumentales y pragmáticas entre, por una parte, los Recursos Productivos y las Acciones donde se aplicaron y, por otra parte, entre las Acciones del Proceso y el Resultado Productivo de él obtenido.

- EN CONSECUENCIA,

CONCLUSION FINAL:

El Costo de un Resultado Productivo, por estar necesariamente basado en relaciones no objetivas y simplificadoras del hecho productivo real, jamás podrá ser la traducción de la realidad económica sino una útil ficción instrumental de la gestión empresarial;

- QUE ES LO QUE QUERIAMOS DEMOSTRAR.

IV.- APLICACIONES A LA GESTION EMPRESARIA.

Tal vez suene peyorativo el término "ficción" asociado al concepto de costo. Sin embargo, la validez de nuestra herramienta no la da su condición de objetiva o subjetiva sino su capacidad para la resolución de problemas concretos de la gestión cotidiana.

Es más, la consideración de "representación objetiva" de la realidad económica afecta el éxito de la gestión toda vez que automática e incesantemente anula la utilización de otras figuras de costo emanadas de interpretaciones alternativas.

No encuentro razón que justifique el hecho de negar al empresario la posibilidad de disponer de información variada respecto de una realidad económica. Como hemos dicho antes, "...habrá que aceptar que la realidad, y sobre todo la económica, admite diferentes lecturas según las necesidades e intereses de los diferentes usuarios" (9).

Pero todo lo hasta aquí planteado quedaría circunscripto a una simple petición de principios sin contenido práctico inmediato si no se complementa con una breve referencia al plano técnico concreto.

En ese sentido postulamos que un sistema de costeo eficiente debe diseñarse de modo de conformar, en sus cimientos, un verdadero BANCO DE DATOS que contenga información cierta respecto de:

- los distintos factores de "devengamiento" o "influencia" de cada recurso productivo, únicas relaciones objetivas detectables en la realidad a la que nos queremos referir; y
- las características cualitativas y cuantitativas de esas "influencias".

A partir de esta Base de Datos, el costeo de los distintos Resultados obtenidos dependerá de las diferentes y concomitantes relaciones funcionales y subjetivas que utilicemos para interpretar el fenómeno productivo.

La afirmación "hay un costo para cada decisión" -tan difundida en nuestra materia como ignorada a la hora de los hechos-, posee un doble mérito:

- plantea en forma suscita y clara la relatividad del concepto de costo.
- por otra parte, desnuda el lema tácito de las corrientes doctrinarias tradicionales: "hay un costo para todas las decisiones".

No obstante, a la luz de la tesis planteada y en beneficio del éxito de la gestión empresarial, sostengo que "hay varios costos para cada decisión".

Sin estadísticas que me respalden, pero también sin temor a equivocarme, digo que son muchísimo más frecuentes los casos de decisiones empresarias equivocadas por causa de escasez de información que por causa de abundancia de ella.

Seamos generosos con la información de costos. Podemos serlo.

V.- -REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- (1).- DUE, John F.: Análisis Económico, Eudeba, 1967, pag. 16.
- (2).- OSORIO, Oscar M.: La Capacidad de Producción y los Costos. Ediciones Macchi, 1987, pag.14.
- (3).- SPRANZI, Aldo: La Variabilidad de los Costes de Producción. Editorial Montecorvo - Madrid, pag. 37.
- (4).- ZAPPA, Gino: Produzioni. Vol.I, pag. 9 y 10. (Citado por Spranzi).
- (5).- YARDIN, Amaro R., RODRIGUEZ JAUREGUI, Hugo y CUESTA, Norberto: El Costo del Transporte Urbano de Pasajeros. Una Propuesta de Análisis atendiendo a los Factores de Devengamiento. - Trabajo presentado en el III Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - Rio IV (Cordoba) - Setiembre de 1980 - Publicado en Revista Contabilidad y Administración - Tomo VII pag.817.
- (6).- SIMONI, Arnold R.: Teoría de los Costos. - Trabajo presentado en el V Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos - Concordia (Entre Rios) - Agosto de 1982 - Publicado en Revista Contabilidad y Administración - Tomo XI pag.800.
- (7).- ZAPPA, Gino: La Economía delle aziende di consumo. Milán, 1962, pag.491. (Citado por Spranzi).
- (8).- SPRANZI, Aldo: La Variabilidad de los Costes de Producción. Editorial Montecorvo - Madrid, pag. 43.
- (9).- CARTIER, Enrique N. y YARDIN, Amaro R.: Juicio a la Contabilidad de Costos. - Trabajo presentado en el I Congreso Internacional y X Argentino de Profesores Universitarios de Costos - Paraná (Entre Rios) - Noviembre de 1987 - Publicado en Revista La Información - Separata Extra Contabilidad y Administración - Tomo 4, pag.238; y en Revista Española de Financiación y Contabilidad - Vol.XVII - Num.57 - Sep./Dic.1988.