

2016

APUNTES DE CATEDRA: Costos para la Gestión



CATEDRA DE COSTOS FCE UNICEN

MBA Gladys Ferraro -Cr. Gustavo Metilli

TEORIA GENERAL DEL COSTO

(Conceptos de los Prof. Oscar Osorio y Enrique Cartier)

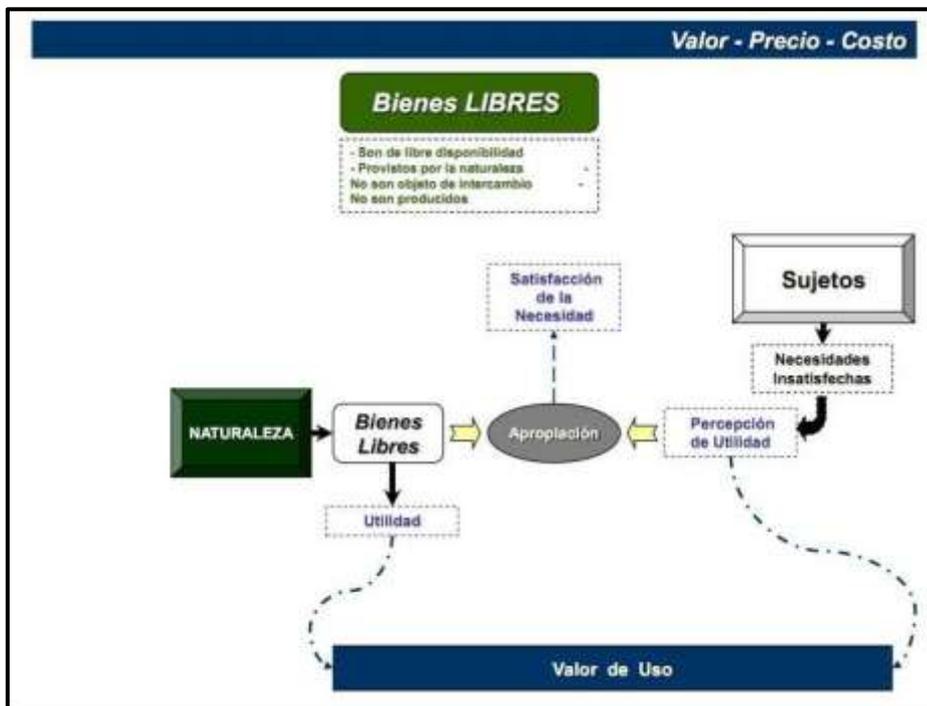
Consideraciones previas

El problema económico: Las necesidades humanas son **infinitas**, y se satisfacen por cierta cantidad de bienes y servicios que son **escasos o limitados**. **LA ECONOMIA** intenta poner solución al problema por medio de redes interrelaciones entre sujetos económicos (entes) que operan en torno de la cuestión de la escasez.

Los bienes son aquellos objetos que por sus características tienen la capacidad de satisfacer necesidades humanas de manera directa o indirecta. Se pueden clasificar en:

A) Bienes Libres: Son aquellos bienes que se encuentran en la naturaleza y que el hombre para obtenerlos no requiere realizar una actividad académica. Los bienes libres se caracterizan por:

- Son creados por la naturaleza
- Son abundantes
- No tienen propietario
- Son gratuitos
- Son intransferibles
- Tienen valor uso, pero no valor de cambio
- Tienen utilidad



Bienes Económicos: Son aquellos bienes creados por el hombre, siendo estudiados por la económica. Los bienes económicos se caracterizan por:

- Son creados por el hombre
- Son escasos
- Tienen propietario
- Se pueden transferir
- Tienen valor de uso y de cambio
- Tienen utilidad



A su vez los Bienes Económicos pueden clasificarse según:

a) *el grado de elaboración:*

- **Bienes Intermedios.**-Estos bienes llamados también insumos son aquellos que todavía van a sufrir una nueva transformación para poder satisfacer una necesidad, por ejemplo harina, cuero, madera.
- **Bienes Finales.**-Son aquellos que ya no sufren nuevas transformaciones, se disfrutan de inmediato y están listos para cumplir una función económica; por ejemplo el pan, el calzado, la carpeta; etc.

b) *Por su función*

- **De Consumo.**-Son aquellos que satisfacen directamente las necesidades del hombre. Por ejemplo una manzana, un pantalón, una gaseosa.
- **De Capital.**-Son aquellos bienes que sirven para producir otros bienes. Por ejemplo una máquina de impresión que se utiliza en la fabricación de libros.





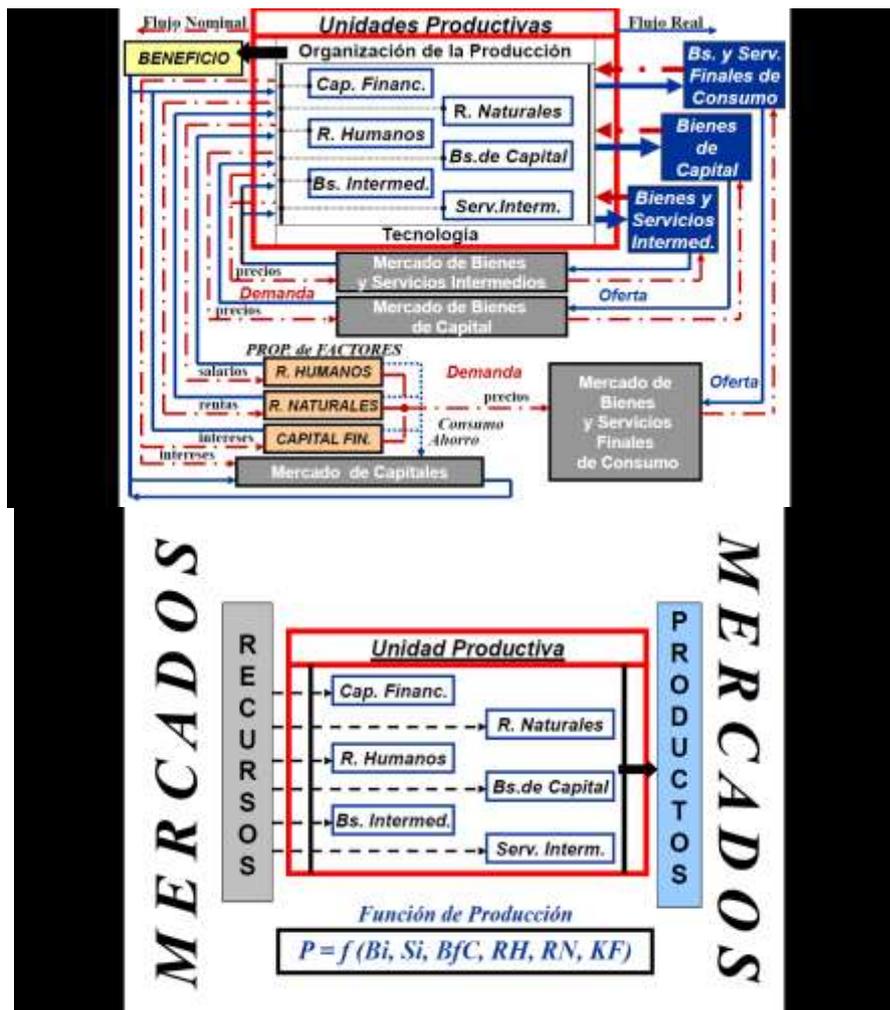
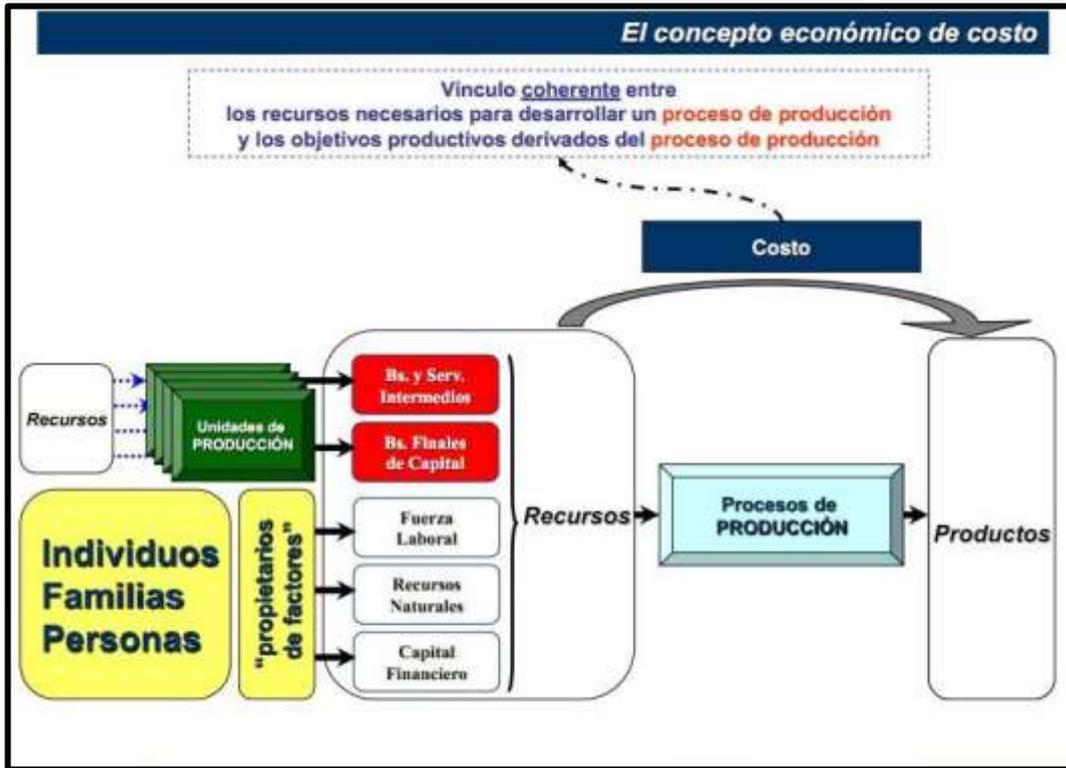
La obtención de los bienes económicos se desarrolla en el **CIRCUITO ENCONOMICO**. Lo constituyen las transacciones de bienes y servicios que se producen en la economía de un país, de forma que relacionan entre sí al sector productivo y a las economías domésticas y entre los que se establece un **flujo económico real y otro monetario**. Las economías domésticas proporcionan a las empresas el capital y la mano de obra necesarios para que produzcan los bienes y servicios que demandan las primeras, de forma que se cierra el ciclo

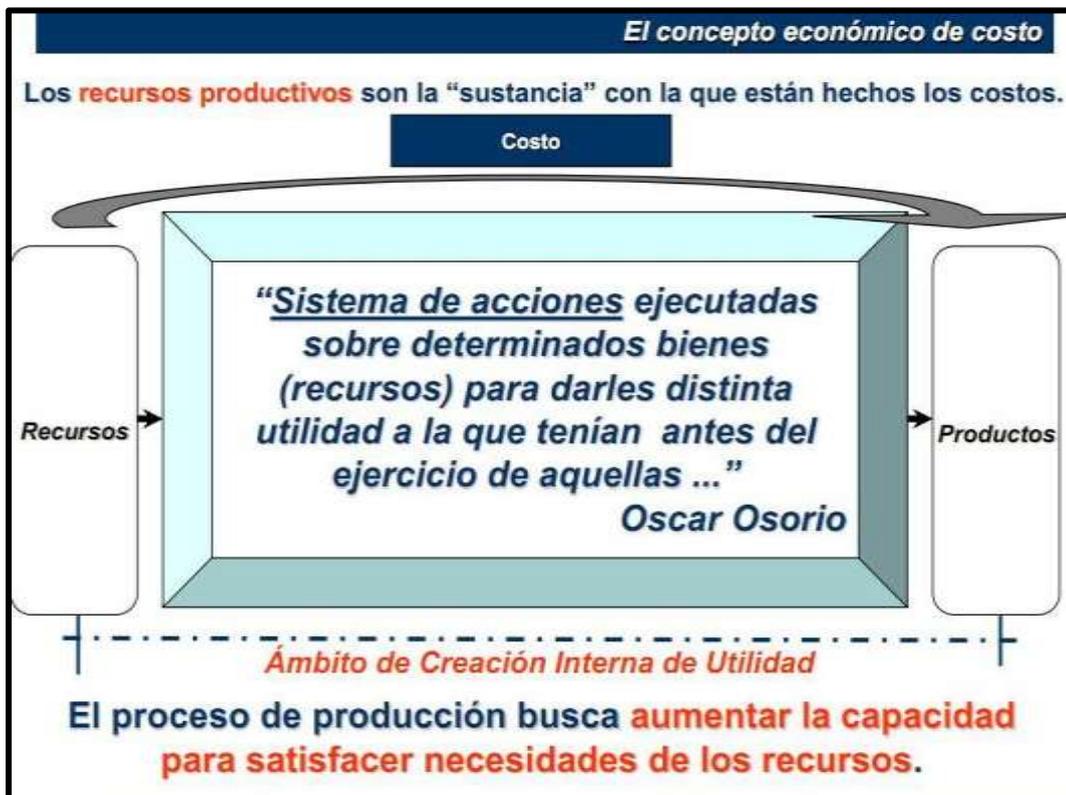
real. Por otro lado, las empresas pagan, por los factores de producción, salarios y otras rentas a las economías domésticas que éstas emplean para el consumo, con lo que se cierra también el flujo monetario. Este esquema se complica con la intervención de otros dos sectores con funciones específicas, el sector público y el exterior, y que interactúan con el resto.

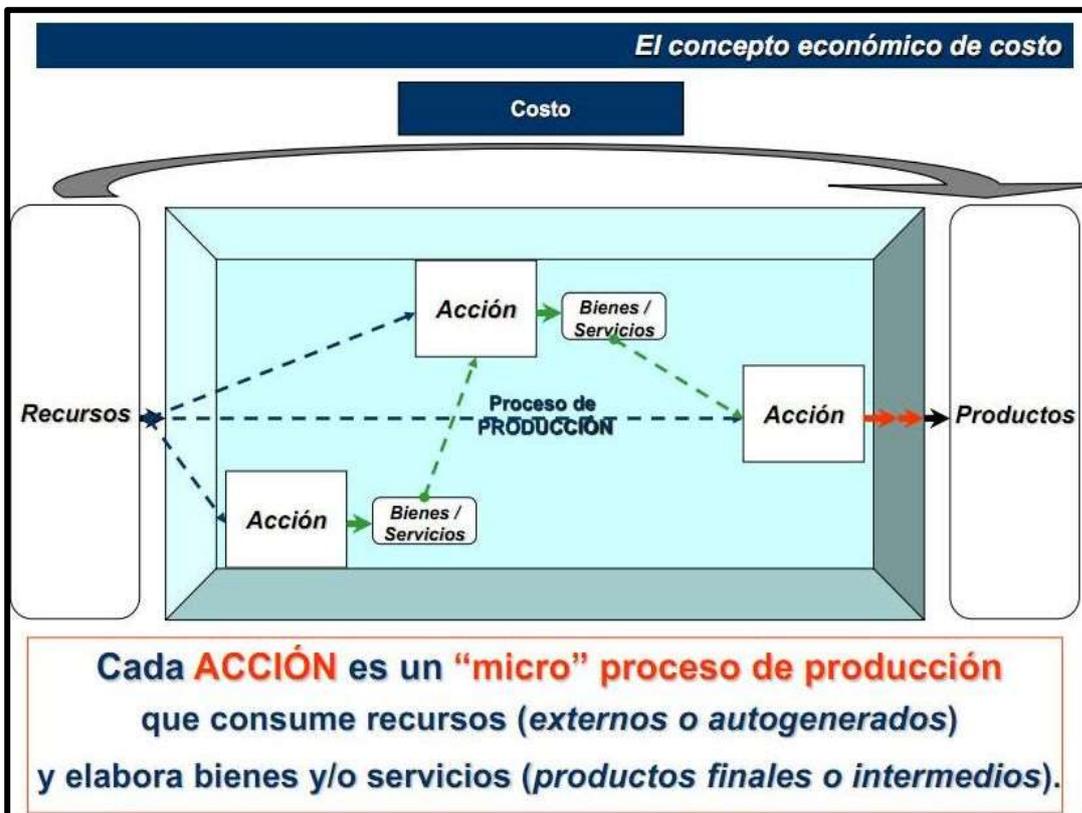
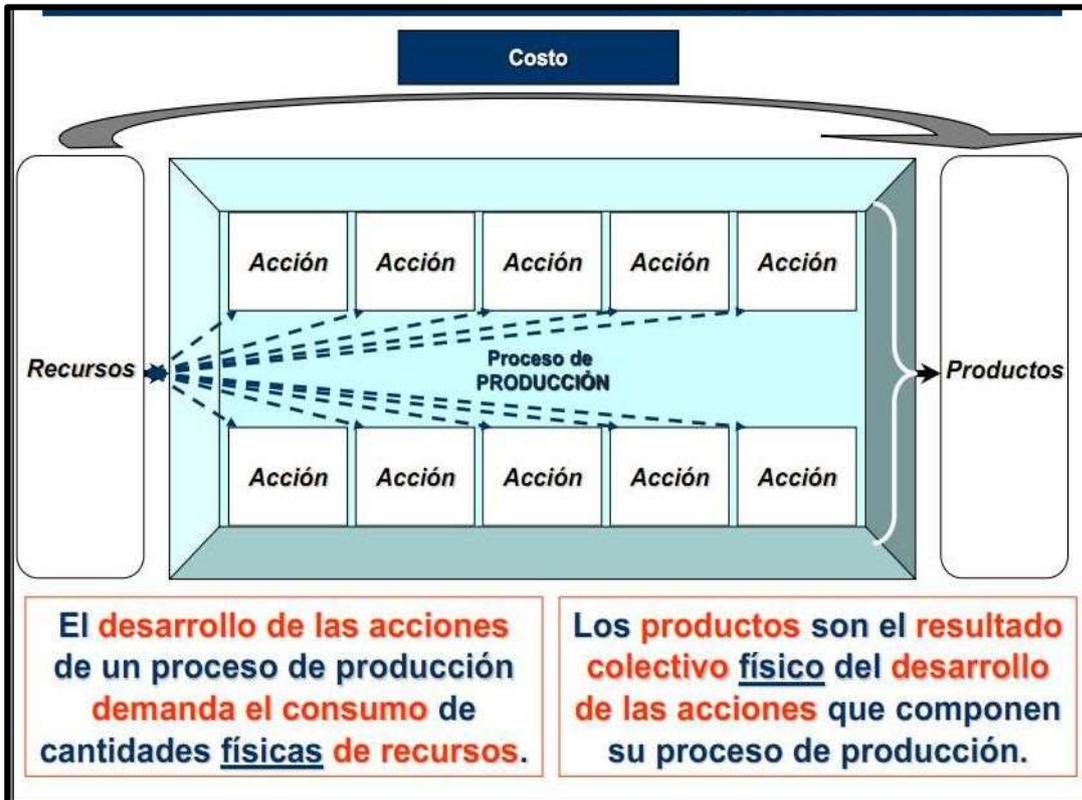
Para poder ofrecer los bienes económicos es necesario analizar la **UNIDAD PRODUCTIVA**, donde los recursos económicos (bienes y servicios intermedios, recursos humanos, recursos naturales, bienes de capital, capital financiero) se combinan y transforman de forma tal de obtener un resultado: Producto o servicio final, proceso en que se agrega valor que permite satisfacer las necesidades del hombre (Producción). Según John F. Due: *Producción es 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"*.

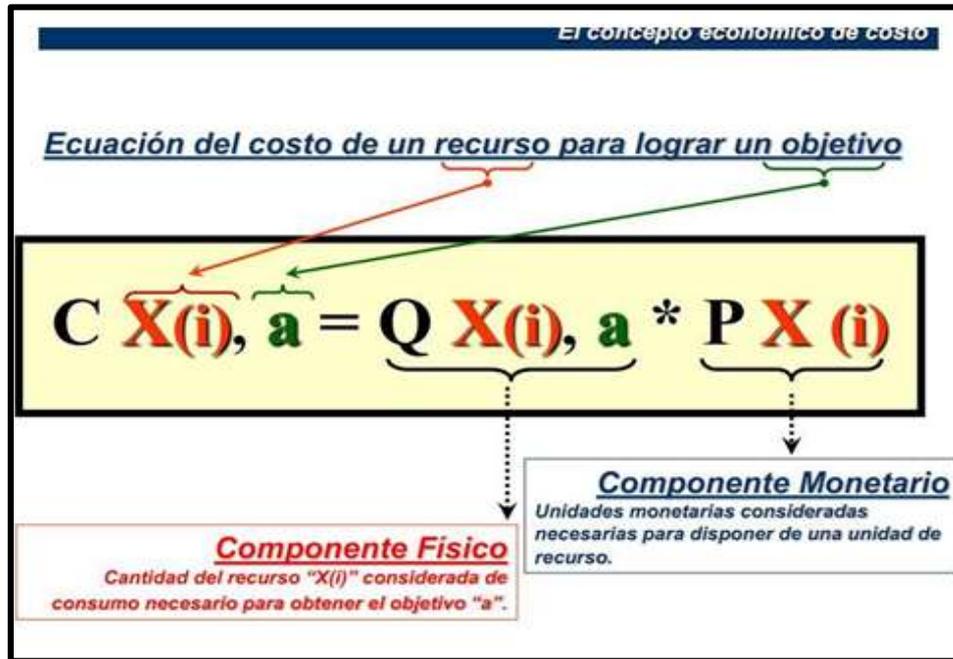
Los factores de la producción o recursos: son aquellos bienes y/o servicios utilizados en el proceso productivo. Los bienes obtenidos en el proceso se llaman resultados productivos.

El proceso productivo: es el conjunto de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinta utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas. Es un sistema de acciones que permite mediante la utilización o combinación de determinados bienes o servicios obtener otros distintos.









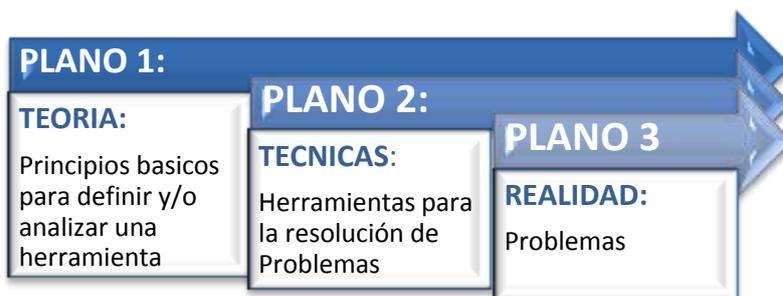
Enrique Cartier expresa que "la Teoría General del Costo es un conjunto de conocimientos que aspira a concentrar los principios que explican, dan fundamento y respaldo a las Técnicas de Costeo".

El abordaje tradicional a la problemática de costos se efectuaba en dos planos:

- La "realidad", donde se identifican los problemas, y
- Las "técnicas", herramientas para la resolución de los problemas.

La concepción moderna del análisis de la problemática de costos destaca tres planos, incorporando el plano de la "teoría", concebida como los principios básicos para definir o analizar una herramienta:

- "El plano de la realidad de la gestión empresarial que plantea "problemas" cuya solución racional requiere de información vinculada a las variables involucradas, entre ellas, las de costos.
- El plano de las técnicas de costeo que son "herramientas" que aportan información (relativa al costo) que ayuda a resolver racionalmente los problemas planteados por la realidad de la gestión.
- El plano de la teoría del costo, donde se ubica el cuerpo de principios básicos que precisamente, permite crear o definir técnicas de costeo que apunten a resolver los problemas de la realidad de la gestión empresarial".

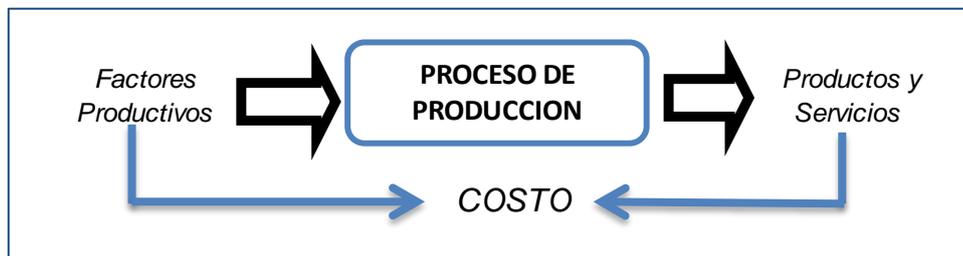


Oscar Osorio establece que "la Teoría General del Costo se ocupa del estudio, interpretación y predicción de los costos por medio del establecimiento de relaciones lógicas de diferentes jerarquías o categorías, algunas de ellas esenciales o sustanciales, otras dimensionales o de medida y por último otras ambientales o de procedencia del fenómeno."

La Teoría General del Costo (TGC) tiene como objetivo la construcción de esquemas de análisis que interpreten y expliquen la realidad del fenómeno productivo y que vinculen razonablemente los recursos con los resultados obtenidos a través de la definición de relaciones funcionales entre las distintas acciones que componen el Proceso Productivo en cuestión v su valorización.

Aspectos a destacar

- a) Los factores son consumidos en las acciones que componen el proceso de producción (entendido éste, genéricamente, como cualquier sistema de acciones orientado a la creación de valor)
- b) Los productos son la consecuencia del desarrollo de las acciones que componen el proceso de su producción.
- c) Un costo es, siempre, una vinculación entre los productos (obtenidos de un proceso de producción) y los factores necesarios (consumidos por las acciones que componen el proceso de producción).



- d) Las vinculaciones implicadas en un costo están, inicialmente, basadas en la relación de cantidades físicas de productos y cantidades físicas de factores. Esas relaciones físicas (componentes físicos) son, luego, "monetizadas" utilizando un multiplicador basado en algún precio del factor respectivo (componente monetario).

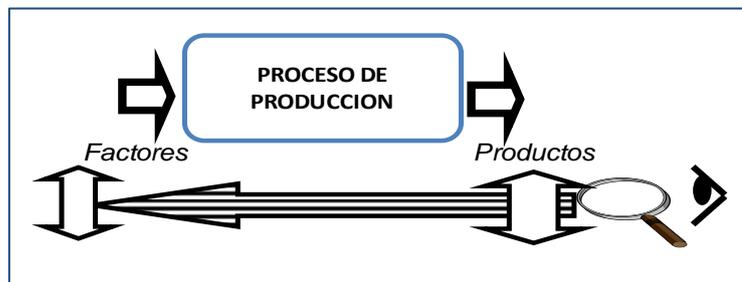
$$C_a = \sum_{i=1} (\underbrace{Q_{X(i), a}}_{\text{Componente Físico}} * \underbrace{P_{X(i)}}_{\text{Componente Monetario}})$$

C a: Costo del Objetivo "a"
 Q X(i),a : Cantidad física necesaria del factor X(i) para obtener "a"
 P X(i) : Precio asignado a cada unidad física de X(i).

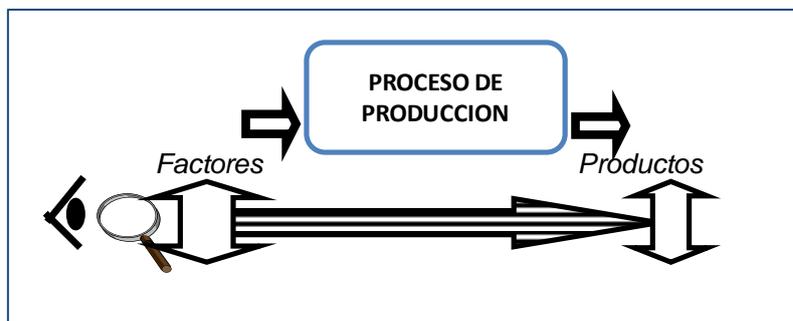
- e) Al ser los factores la sustancia con la que están hechos los costos, toda categoría (o clasificación) de costos está siempre basada en parámetros que vinculan, de algún modo, factores y productos.
- f) Precisamente, la clasificación de los costos en *VARIABLES* y *FIJOS* es una categorización basada en el análisis de la conducta de *factores* (cantidades físicas de factores empleados) ante cambios en los volúmenes de *producción* (cantidades físicas de objetivos obtenidos).

En ese sentido, plantea Schneider¹ que “la subdivisión de los costes en fijos y variables es ... el resultado de examinar la relación funcional entre los costes y una o más variables independientes.”. Luego de analizar las variables independientes habituales en la doctrina: “la actividad, la producción, la ocupación y la productividad”, concluye en que “en el análisis de los costes entra ... solamente la cantidad de producción como variable independiente primaria.” Finalmente afirma que “la pregunta de la que ha de partirse en la doctrina de los costes fijos” es “¿Cómo varían los costes de una unidad de explotación al variar el volumen de producción?”

- g) La visión clásica de esta categorización, que tiene a Schneider como un referente ineludible, ofrece respuestas satisfactorias vinculadas a la cuestión de cómo pueden comportarse los factores ante cambios en los volúmenes de producción (*visión desde el producto*).



- h) Sin embargo, esa visión clásica no avanza suficientemente en el análisis de las causas esenciales por las que un factor podría comportarse como variable o como fijo (*visión desde el factor*) ante cambios en el volumen de producción.



¹ SCHNEIDER Erich – Contabilidad Industrial – Aguilar – Madrid – 1960. Capítulo VIII.

En el enfoque clásico, y también en éste:

- a) un factor se considera *VARIABLE* toda vez que la cantidad de él empleada en el proceso posee una dependencia necesaria y, de alguna manera, correspondiente con el *VOLUMEN DE PRODUCCION*.
- b) a su vez, un factor se considera *FIJO* si, en cambio, la cantidad de él empleada en el proceso es constante o –por lo menos– no posee una dependencia necesaria y, de algún modo, correspondiente con el *VOLUMEN DE PRODUCCION*.
- c)



Principios de la TGC

El Costo desde la TGC se define como toda vinculación coherente entre un objeto o resultado productivo y los factores necesarios para lograrlo.

- Todo COSTO, en esencia, está basado en RELACIONES DE EFICIENCIA FISICAS expresadas - luego- a través de un valor monetario.

COMPONENTE FISICO
Cantidad de factor considerada **necesaria** para obtener el objetivo.
(Relación de eficiencia física)

COMPONENTE MONETARIO (de Valor) Valor (o precio)
Considerado **Necesario** para disponer de una unidad del factor en el proceso

Costo del factor "i" = Componente físico * componente monetario
 $C X(i), a = Q X(i), a * P X(i)$

$$Ca = \sum_{i=1}^n QX(i)a \times PX(i)$$

1) Componente físico o real: constituido por la cantidad de insumo **necesario** que se sacrifica en pos de una determinada acción.

Al relacionar cuantitativamente el componente físico del insumo con la acción concreta es posible hacerlo según dos modalidades alternativas que tienen relación con el concepto de lo necesario que se adopte.

- A. la primera se relaciona con la cantidad que imprescindible e inevitablemente debería insumirse de un recurso para generar una acción concreta. (que cantidad hubiera llevado el producto). **Componente físico normalizado**
- B. relaciona lo necesario con la cantidad que fue preciso insumir para generar una acción concreta. (Que cantidad de insumo lleva el producto). **Componente físico resultante.**

2) Componente monetario: representado por el valor tomado en consideración a los efectos de expresar en términos de moneda el componente físico respectivo.

- A. **Precios negociados:** el precio de un recurso productivo que el ente abono por el mismo. Precio histórico o precio histórico ajustado.
- B. **Precios hipotéticos** son los valores que se consideran razonables o probables pagar por el uso de un recurso en determinada circunstancia.
 - B.1 precios de reposición
 - B.2 precio estándar o normalizados
 - B.3 valor neto de realización
 - B.4. valor o precio de oportunidad

● Conceptos de “NECESARIEDAD” de factores. La necesidad de un factor admite dos “visiones”:

- a) CUALITATIVA: referida a la cualidad que debe tener el factor para ser considerado de “sacrificio necesario”.
- b) CUANTITATIVA: referida a la cantidad del factor que debe considerarse de “empleo necesario”

● Concepto de COHERENCIA de VINCULACIONES

Referido al fundamento lógico que da sustento y consistencia a las vinculaciones. Se reconocen dos tipos de relaciones:

a) *Tipo 1: RELACIONES CAUSALES:* Son vínculos objetivos basados en el “principio de causalidad”. **Un fenómeno “efecto” se verifica, siempre y necesariamente, como consecuencia de la ocurrencia -sea previa o simultánea- de un fenómeno “causa”.**

Por ejemplo, el vínculo: Uso de factores - Desarrollo de acciones Los factores se emplean para desarrollar acciones y las acciones se verifican como consecuencia necesaria del empleo de tales factores.

b) *Tipo 2: RELACIONES FUNCIONALES:* Son vínculos subjetivos basados en interpretaciones del proceso productivo y de las interconexiones entre sus elementos componentes, y que –en rigor- no responden al “principio de causalidad”. **Un vínculo funcional está, siempre, condicionado por el objetivo al que sirve su utilización.**

Por ejemplo, el vínculo: Desarrollo de acciones - Obtención de objetivos Un objetivo productivo es siempre la consecuencia última y colectiva del desarrollo conjunto de las acciones que componen el proceso productivo

● Relación Causa- Efecto

Las distintas acciones que componen el proceso productivo constituyen un sistema en el que aquellas se correlacionan dinámica y funcionalmente con carácter **complementario** (no se puede pensar en realizarlas en forma aisladas), es decir, sin que se pueda identificar y medir claramente el papel asumido singularmente por cada acción particular en el logro de los resultados productivos concretos. (Ejemplo taller mecánico un cambio de bujías y el mantenimiento de herramientas y lugar). Es imposible pretender descubrir objetivos de Causa-Efecto entre las acciones que componen un proceso productivo.

La esencia del principio de causalidad puede ser caracterizada diciendo que dos sucesos “c” y “e” se entienden en relación de causa efecto cuando se presentan unidos en el espacio o en el



tiempo de forma tal que la unión sea siempre en el sentido “c” “e” y la verificación del primer suceso va siempre seguido de la verificación del segundo.

En economía de empresas solo es posible establecer “relaciones funcionales” de producción que definan de un modo razonable en qué medida los valores de una variable cambien al variar los de otras variables productivas.

En el análisis de un proceso productivo no es posible establecer objetivas relaciones de causa-efecto entre todas las acciones que la componen. Si es posible establecer relaciones funcionales entre las distintas acciones a efectos de interpretar el fenómeno, toda consideración funcional está condicionada por los objetivos del análisis. Es posible identificar los recursos necesarios para el proceso productivo.

● El concepto de COSTO es un concepto eminentemente RELATIVO, necesariamente condicionado por el propósito del análisis para el cual será utilizado.

PREMISA: “Diferentes costos para diferentes finalidades

El proceso de determinación de costos

Cada resultado productivo se constituye en unidad de costeo es decir *en elementos sobre los que se puede concentrar o acumular los costos de los factores insumidos para su obtención.*

El resultado productivo puede ser considerado como unidad de costeo desde dos perspectivas diferentes pero afines:

- a) como resultado productivo global
- b) como resultado productivo expresado en términos de alguna segregación parcializada del mismo

Centro de costos: *todo conjunto de acciones orientadas a la obtención de un resultado productivo concreto y determinado.*

Los centros de costos se clasifican en:

A. Productivos: son aquellos segmentos del proceso de producción en los que se pueden agrupar acciones orientadas a la obtención directa y más o menos inmediata de un “resultado productivo final”.

B. De servicios

- servicios productivos: brindan apoyo a centros de costos productivos
- servicios indirectos o generales brindan apoyo a otros servicios.

Una vez definida la unidad de costeo, debe definirse la UNIDAD DE MEDIDA O UNIDAD DE COSTO que se utilizara para determinar el costo unitario:

$$\text{Costo unitario} = \frac{\text{Costo}}{\text{Unidad de costo}}$$

Cada unidad de costo puede ser considerada como un fin en sí mismo o como una etapa necesaria para obtener otra u otras unidades de costeo

La necesidad cualitativa: La clasificación de costos

La clasificación consiste en agrupar los costos en función a características homogéneas. Es un paso importante en la determinación del costo ya que según sea el modelo de costeo (forma de acumular costos) que se aplique, será la clasificación aplicable. (Según asignación a la unidad de costo: Directos e indirectos, según cambios ante variaciones en el volumen de actividad: Variables, Fijos y mixtos, etc.)

La necesidad cuali y cuantitativa: Modelos de costeo

Cuando se combinan la necesidad cualitativa y cuantitativa surgen los distintos modelos de costeo que según el objetivo buscado se aplicaran en la toma de decisiones empresarias. En siguiente cuadro muestra las diferentes alternativas:

Relaciones Funcionales	NECESARIEDAD CUALITATIVA		
	Según el momento de determinación	Según los factores considerados	
		COSTO COMPLETO	COSTO VARIABLE
NECESARIEDAD CUANTITATIVA	HISTORICO	Costeo Histórico completo	Costeo Variable Histórico
	PREDETERMINADO	Costeo Predeterminado completo	Costeo Variable Predeterminado

Costeo Completo: todos los factores insumidos para la producción deben ser considerados como costos necesarios para la obtención del resultado productivo.

Costeo Variable: solo los factores productivos que se insumen en una cuantía proporcional a los resultados productivos obtenidos deben ser considerados como costos necesarios para la obtención de ese resultado productivo.



Principios fundamentales de la Teoría General del Costo:

1. **El concepto de costo y su extensión:** el concepto de costo es genérico y abarcativo de todas las actividades (industriales, comerciales, administrativas, financieras, de servicios, extractivas, agropecuarias, etc.) y de todos los ramos particulares de cada una de ellas.
2. **El costo como fenómeno físico económico antes que monetario.** El costo podía ser expresado en términos de las cantidades físicas necesarias insumidas para su obtención
3. **La monetización del costo como necesidad instrumental:** elemento homogeneizador, la unidad monetaria es la más usual.
4. **El componente físico** (cantidad de factor que se sacrificio) y el componente monetario del costo (precio unitario para expresar en términos monetarios el componente físico).
5. **La necesidad desde el punto de vista cuantitativo.** La cantidad real usada, lo que fue, lo que realmente debió ser usada, lo que debería ser.
6. **La necesidad desde el punto de vista cualitativo:** la característica del factor o recurso.
7. **La naturaleza del Proceso Productivo y las Relaciones Funcionales.** No causa –efecto. Solo es posible las relaciones funcionales.
8. **Las relaciones objetivas entre factores productivos y las acciones que componen el Proceso de Producción.** Que y donde sacrificio recursos.
9. **Los factores de devengamiento de los recursos.** Cuando y porque analizar si ese costo es necesario o no.

ANEXO: Clasificación del costo

Algunas de las clasificaciones más utilizadas son:

A. *Por la naturaleza de los costos:*

Materia Prima: Elemento físico que se transforma o no y es incorporado al producto/servicio. Debe ser identificable y medible. Es almacenable.

Mano de Obra: Es el esfuerzo humano para transformar la materia prima. Es exclusivo para las actividades de producción. Elemento de adquisición comprometida. El empresario compra habilidades y competencias del empleado a cambio se compromete a pagar una suma de dinero. No es almacenable. Solo se considera costo a la mano de obra a las horas activas en la producción.

Carga Fabril : es el tercer elemento del costo por su aparición. Todo costo de producción atribuible a un periodo, que no sea MO directa ni MP directa, constituye un costo común de fabricación o carga fabril.

B. *Según el objetivo de la operación que lo origina:*

Producción: Son los costos incurridos en el proceso de transformación hasta su almacenamiento o venta.

Comercialización: Agrupa los costos correspondientes al esfuerzo de venta, desde el almacenamiento (con diferencias doctrinarias al respecto) hasta que el producto este en poder del cliente, o bien fue el servicio recibido por el cliente. También incluye el servicio pos-venta.

Administración: Incluye los sacrificio económicos de organización y gestión de las actividades necesarias para alcanzar el objetivo

Financiación: Esta función reúne a todas aquellos sacrificios realizados para proveer a un negocio del capital necesario para el desenvolvimiento de sus funciones.

C. *Según el momento de determinación del costo:*

Costeo Histórico: las cantidades de factores en cuyo sacrificio se ha incurrido deberán ser consideradas las cantidades necesarias para la obtención de ese resultado productivo.

Costeo Predeterminado: sea cual fuera la cantidad de factor productivo empleado en la obtención de cierta cantidad de resultado productivo, solo las cantidades que debieron haberse empleado deberán ser consideradas como las cantidades necesarias para la obtención de un resultado productivo correspondiendo considerar a los excedentes como costos no necesarios para la obtención de esos resultados productivos.

D. *Según su comportamiento ante cambios en el volumen de actividad:*

Variables: Son aquellos que varían proporcionalmente o no ante los cambios en el volumen de ventas o producción, en un determinado rango.

Fijos: Son aquellos que permanecen constantes ante los cambios en el volumen de producción o venta dentro de un rango de actividad determinado.

Mixtos: Son los que tienen un componente fijo y uno variable.

E. *Según su identificación con la unidad de costeo:*

Directos: Son aquellos costos, cuya relación con una unidad de costeo, por su naturaleza o funcionalidad, es evidente, clara e inequívoca, lo que permite su aplicación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, con prescindencia de su

comportamiento respecto de los cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o reales. (I.A.P.U.C.O.)

Indirectos: Son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costeo determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento respecto de los cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o reales, lo que impide su imputación a aquella en forma inmediata o precisa, o que, aun cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia, no resulta aconsejable su apropiación directa. (I.A.P.U.C.O.)

F. Según su propósito de control:

Controlables: Son aquellos costos sobre los cuales el responsable del centro tiene *incumbencia directa, ejerciendo un significativo grado de influencia*, de manera que su magnitud pueda incrementarse o reducirse por su decisión.

No controlables: Son aquellos costos que no pueden incrementarse o reducirse por decisión de los responsables de los centros, por ser la consecuencia de inversiones, compromisos u obligaciones que se hallan fuera de su competencia. Por lo general dependen del nivel jerárquico superior o bien constituyen costos que son asignados por distribución de otros centros, en los cuales el responsable no ha tenido ningún tipo de participación.