

PARTE ECONOMICA

I TEORIA DE LOS COSTOS

1.- Antecedentes. La teoría de los costos es una teoría central de la producción de bienes y servicios. El ingreso de cualquier actividad económica deberá ser superior a su costo. Este principio económico fundamental rige en la economía privada y en la social; de aquí que el estudio del costo siempre venga aparejado al correspondiente ingreso. La diferencia entre ingresos y costos constituye la utilidad o beneficio.

Los "costos" han sido una fuente de confusiones y errores, por haberse estudiado desde diversos puntos de vista por diferentes técnicos; pero en los últimos años se ha iniciado un movimiento con el fin de coordinar las ideas de los economistas y la de los contadores en relación con este tema, dado que los costos se generan dentro de la empresa privada considerada como unidad productora. Los puntos de vista económico y contable se complementan en forma tal que si se elimina el estudio de la teoría económica de los costos no se comprenderá su naturaleza ni su importancia, y por lo tanto se tendrá un falso concepto de los mismos.

El término costo ofrece múltiples significados y hasta la fecha no se conoce una definición que abarque todos sus aspectos. Tiene implicaciones sociales y económicas, y como derivadas de estas últimas, un aspecto contable. Su categoría económica se encuentra vinculada a la teoría del valor, "Valor Costo", y a la teoría de los precios, "Precio de Costo". Precisa, pues en primer lugar, limitar el contenido del término en sus acepciones fundamentales.

La palabra "costo" tiene dos acepciones básicas: puede significar, en primer lugar, la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir un bien así por ejemplo, cuando se dice "su discurso le costó diez horas de trabajo", significa que invirtió diez horas de trabajo para hacerlo. La segunda acepción se refiere a lo que es sacrificado o desplazado en lugar de lo elegido; en este caso el costo de un bien equivale a lo que se renuncia o sacrifica con objeto de obtenerlo; así por ejemplo, "su discurso le costó la posición social", con lo cual se quiere expresar que el precio del discurso fue el sacrificio de su posición social. El primer concepto expresa los factores técnicos de la producción y se le llama costo de inversión, y el segundo manifiesta las posibles consecuencias económicas y se le conoce por costo de sustitución.

Los costos, en materia económica, pueden medirse en términos reales o en términos monetarios. Los primeros están representados por los esfuerzos, sacrificios y esperas, mientras que los segundos, por la suma de dinero gastado para producir un bien. Es decir, los costos reales se miden en términos físicos o psicológicos, y los costos monetarios en términos de dinero.

Ahora bien, en la práctica, los costos de inversión que expresan los factores técnicos, pueden medirse en dinero. Así mismo, los costos de sustitución, que expresan las consecuencias económicas, también pueden medirse en términos técnicos. De esta manera se entrelazan las dos acepciones del costo con las dos formas de medirlo.

Con estos antecedentes pasamos a referirnos más detalladamente a cada uno de ellos.

2.- Costo incurrido o de inversión. El costo de un bien lo constituye el conjunto de esfuerzos y recursos que han sido invertidos con el fin de producirlo. La inversión está representada en tiempo, en esfuerzo o en sacrificios, a la vez que en recursos o en capital. La producción de un bien requiere de un conjunto de factores técnicos: un número determinado de horas de trabajo del hombre y de la máquina, cierta clase de materiales con especificaciones completas, herramientas especiales, máquinas movidas por fuerza muscular o por fuerza mecánica, un lugar en que se lleva a cabo la producción, etc. Estos factores técnicos pueden ser físicos o psicológicos, pero su denominador común es la moneda como unidad de cuenta. El costo de inversión, pues representa los factores técnicos que intervienen en la producción, medibles en dinero. Este costo es el que estudia en particular la contabilidad de costos.

3.- Costo de desplazamiento o de sustitución. En la moderna teoría económica el costo significa desplazamiento de alternativas. El costo de una cosa es aquella otra que casi fué elegida en su lugar. Si se elige una cosa, su costo está representado por lo que ha sido sacrificado o desplazado para obtenerla. Constantemente el sujeto está tomando decisiones frente a varias alternativas; si un estudiante elige la carrera de Organizador Deportivo, no podrá ser ingeniero, luego el no ser ingeniero es para él el costo de la carrera de Organizador Deportivo. Los ahorros de un individuo pueden ser invertidos en bienes inmuebles, como la compra de una casa, o en bienes muebles, como la compra de un automóvil; si decide comprar la casa, tendrá como costo el automóvil desplazado. Para hacer un viaje se presentará el problema de elegir entre el avión o el ferrocarril; si se elige lo primero, su costo de sustitución será lo segundo.

En la teoría de la producción, los costos reflejan el valor de los usos alternativos de los factores de la producción, es decir, los artículos que no se producen porque se descartan, son el costo de los artículos producidos que se prefirieron. Por ejemplo, un industrial puede fabricar tenis para hombre, o bien para niño o bien para mujer. Si decide fabricar tenis para hombres, por considerar que estos son los que dejan mayor rendimiento, su costo será el de los tenis de niño o de mujer que hubieran sido producidos en su lugar. Todo productor tiene que decidir qué es lo que va a producir, cómo lo va producir, cuándo y qué cantidad debe producir. Si en cada uno de estos casos aplica el concepto del costo alternativo, al elegir la línea, el lugar, el tiempo, la cantidad, ha descartado el resto de alternativas, y éstas representarán el costo de la alternativa elegida. A este principio lo llamó Pantaleoni la Ley Wieser. De acuerdo con esta ley, los costos de producción, dentro de condiciones de competencia, son el reflejo del valor de las alternativas que son desplazadas a fin de que puedan ser producidos los artículos de la línea escogida y ser apropiados por el último de los consumidores. El costo, en este sentido, es el motor de las decisiones económicas, bien sea desde el punto de vista del consumo, de la producción o del cambio; en cualquiera de ellos se escoge la línea más ventajosa, sacrificando las demás posibilidades. Dentro de esta acepción es como puede concebirse el costo social de producción.

Al costo de desplazamiento, término empleado en Inglaterra, también se le conoce con el

nombre de costo de oportunidad, aplicado por primera vez por David I. Green, más tarde popularizado en los Estados Unidos por Davenport. También se les ha asignado el nombre de costos de sustitución, costos alternativos y costos diferenciales; todos ellos tienen la misma implicación aunque se les den diversos matices. Los términos más comunmente usados son los de costos de desplazamiento, costos de sustitución y costos de oportunidad.

Dentro del mundo de los negocios este costo tiene gran aplicación, pues para tomar determinaciones precisa formular los costos estimados anticipadamente para elegir el camino más económico y conveniente; así por ejemplo, si un empresario se ve ante el dilema de agregar una línea de un nuevo producto o bien aumentar la capacidad productora de su fábrica del artículo que actualmente está elaborando, para tomar una decisión tendría que calcular estimadamente el costo de la nueva línea que trata de fabricar, así como el costo del artículo existente considerando el aumento en su volumen de producción. De la comparación de esas dos estimaciones decidirá qué es lo que le conviene más, si agregar la nueva línea o ampliar la que ya tiene. En la práctica sólo las empresas bien organizadas formulan esta clase de cálculos, pues la mayor parte de los empresarios deciden empíricamente, a "ojo de buen cubero"; en este caso la realidad demuestra si hubo error o acierto.

Escogida la alternativa que más conviene, automáticamente se convierte en costo de inversión, es decir, todo costo de sustitución o de desplazamiento al materializarse se convierte en costo de inversión.

4.- Costos humanos y costos monetarios. La teoría central del análisis económico ha sido la teoría del valor. Cualquier explicación que trate de darse de ella tiene implícito el concepto costo, tomándose éste en el sentido de abstinencias, sufrimientos, esfuerzos, trabajo, sobre el cual se han desarrollado diversas teorías que aunque con distinto nombre tienen la misma base. Las teorías del costo sufrimiento y del costo esfuerzo casi se confunden. Estas dos tesis tratan de fundamentar el concepto del costo de un satisfactor en la suma de los sufrimientos y los esfuerzos, respectivamente, que son menester para producirlo. Así pues, el costo de un satisfactor será igual a la suma de sacrificios de acuerdo con la primera teoría o bien de los esfuerzos en caso de la segunda; pero como en realidad un esfuerzo es un sacrificio puede en el fondo considerarse como una sola teoría. La forma más rígida del valor esfuerzo es la que corresponde a la teoría del costo sufrimiento, generalmente representa un término de proporcionalidad del valor al costo en días de trabajo, implicando la idea de que los días de trabajo representan días de esfuerzo y de sufrimiento, Petty, Senior, Ricardo, James Mill, McCulloch, fueron representativos de este punto de vista. A esta clase de costos los llama Slichter, "costos humanos" y Marshall los llama costos reales de la producción: "Los esfuerzos de todas las diferentes clases de trabajo que van directa o indirectamente implícitos en hacerla, junto con las "abstinencias" o más bien las "esperas" necesarias para ahorrar el capital preciso para ello; todos esos esfuerzos y sacrificios juntos serán llamados costo real de producción". ¿Cómo van a medirse estos factores determinantes del valor que constituyen unidades psicológicas o físicas que por su propia naturaleza son difíciles de calcular? Para fines prácticos, sólo pueden medirse en dinero, o por lo menos ésta es la unidad de cuenta los mide homogéneamente, dando lugar a los costos monetarios.

El costo en sí es un precio porque es la suma de precios de los diversos elementos que lo forman. En consecuencia, el costo de un satisfactor será igual a la suma de lo gastado para producirlo. A. Smith, Malthus, J.B. Say, J.S. Mill, aceptaron este punto de vista. "Las sumas de dinero que han de ser pagadas por los esfuerzos y sacrificios, serán llamados o bien su costo en dinero de la producción o sus gastos de producción".

Los costos monetarios reciben en contabilidad el nombre de costos reales o incurridos. Con el objeto de utilizar la terminología aplicada en la práctica, a los costos de inversión, en contabilidad, los designaremos con el término "costos reales"; debe aclararse que esta designación no tiene conexión alguna con la de Marshall que llama "costos reales" a los costos humanos.

5.- Costo escasez. Gustavo Cassel, cuyo tratado de economía puede considerarse como un estudio de la formación de los precios, sin abordar la teoría del valor, afirma que la teoría del costo es fundamental dentro de la economía del cambio. El costo es un aspecto de la escasez. Los bienes que tienen mayor costo son los más escasos; los bienes más costosos son los que alcanzan el mayor precio. "Para esta noción del costo la única hipótesis esencial es la escasez de los medios de producción".

6.- El costo y el valor de cambio. La teoría de los costos de inversión para explicar el valor de cambio ha sido abandonada por la mayor parte de los economistas y su lugar lo ha tomado la teoría de los costos de sustitución o de desplazamiento. El precio es la expresión del valor de cambio; luego al referirnos a éste, implícitamente lo consideramos en términos monetarios. El costo de inversión no tiene una influencia directa sobre el precio de un artículo, en el supuesto de que ya haya sido producido; pero si se supone que el costo no ha sido causado y que el productor hace oportunamente una estimación de las alternativas que se le presentan para escoger aquella que le resulte ser más ventajosa, de manera que puede fijar el volumen de la producción que le permita tener el costo mínimo que coincida con el valor marginal, entonces su costo podrá afectar el precio. "Lo que ha costado una cosa no determina su valor, pero lo que costará podrá determinar si se produce o deja de producirse".

Weeksteed hace una distinción entre el costo de producción histórico al que hemos llamado nosotros costo de inversión, y el costo futuro de producción estimado, o sea, lo que hemos llamado costo de sustitución o de desplazamiento. Con claridad meridiana señala que el costo histórico no puede tener influencia sobre los precios de los bienes o artículos fabricados; pero que el costo de sustitución de un bien que todavía no se produce, sí puede tener influencia en la fijación del futuro precio de mercado. Las reducciones en los precios, que permitan márgenes de utilidad al empresario, son planeadas con toda anticipación, y sus cálculos estimados sirven de base para la fijación de los precios en el mercado. En consecuencia, no es el costo de inversión sino el de sustitución el que influye sobre el valor de cambio. "El costo de la producción entonces, en el sentido del hecho histórico o irrevocable de que los recursos han sido aprovechados para un propósito especial, no tiene influencia sobre el valor de una cosa producida, y por lo tanto no puede afectar su precio. El costo de la producción, en el sentido de las alternativas aún pendientes que deben de ser ahora abandonadas para producir un artículo específico, influencia al productor al

decidirse si debe producirlo o no".

Si la concepción económica de los costos es la de las alternativas desplazadas, en la teoría del cambio al costo de un bien es simplemente el valor de los otros bienes que se han entregado por él. De esta manera el costo de sustitución es el valor de cambio, considerando desde el punto de vista del comprador.

La teoría de los costos comparativos, enunciada por primera vez por David Ricardo, y que se refiere al cambio entre naciones, facilita la comprensión de la doctrina a través de los costos de sustitución. En efecto, el valor de cambio que los bienes tienen en cada país, equivale al costo de sustitución que esos mismos bienes pueden tener en los países competidores. El costo de sustitución relativamente más baja desplazará los bienes de los países competidores, cuyo costo de sustitución en comparación con el primero resulte ser más alto.

7.- Los Costos en la Contabilidad. Si suponemos que el empresario ha elegido entre diversas alternativas la que más le conviene, necesita llevar a cabo un conjunto de inversiones indispensables para realizar la producción. Los precios a que adquirirá estos bienes permanentes y circulantes, serán los que rigen en el mercado; pero para él representan costos de inversión. Toda producción de bienes o de servicios implica un previo desembolso y una espera hasta el momento en que se obtienen los productos terminados que son puestos a la venta en el mercado y que a la vez son fuentes de ingreso. Los costos de inversión, por lo tanto, aparecen en toda empresa o actividad económica antes que los ingresos correspondientes a las ventas de los productos o servicios.

Así pues, elegida la alternativa que más conviene al productor, el hecho económico es el costo incurrido en la adquisición previa de todos los bienes instrumentales, sin cuya posición y operación no se puede llevar a cabo la producción. Son, pues, los costos de inversión o reales los que registra la contabilidad, pues hemos ya afirmado que el costo alternativo o bien el costo de sustitución, una vez materializado, toma la forma de costo de inversión, y en este caso dentro del proceso productivo, representa las unidades técnicas medidas en dinero.

Si consideramos la unidad productora ya organizada, y en plena marcha, sus productos terminados son llevados al mercado para su venta. Los ingresos correspondientes a la venta de estos artículos terminados son recibidos por la empresa. ¿Cuál es el costo que corresponde a esos ingresos? Si para obtener estos ingresos de la venta de artículos terminados o de servicios, ha sido menester una inversión previa en máquinas, herramientas, edificios, equipos, todos éstos de carácter fijo, ¿Cuál es la parte que corresponde a las unidades producidas? También se han hecho inversiones en materiales, servicios técnicos, en trabajo calificado y en trabajo común, todo esto de carácter circulante, ¿Cuánto corresponde a las mismas unidades terminadas y cuánto a las que quedan en proceso? Aplicar a los ingresos obtenidos en un tiempo dado los costos correspondientes a ese mismo período contable, constituye uno de los problemas más complejos que existen en contabilidad y para ello se requiere un conjunto de cálculos de cuya exactitud y correcta interpretación, depende la determinación de la utilidad. Si al ingreso obtenido se le resta el costo de inversión correcto, la utilidad será la más aproximada a la verdad; pero si a un ingreso dado se le resta un costo de inversión superior o inferior al verdadero, la utilidad será falsa; de aquí que el cálculo del costo tenga que ser un cálculo basado en el análisis, pero no por esto es un cálculo