CAPITULO 1

LA CONTABILIDAD Y LA GESTION EN LAS UNIDADES ECONOMICAS

EDMUNDO J. E. LOPEZ COUCEIRO

1.1. Introducción

La actividad económica tiene por objetivo la satisfacción de ciertas necesidades de los seres humanos. Su ejercicio requiere disponer de recursos económicos, o sea de elementos utilizables para producir bienes y servicios portadores de un valor intrínseco, destinados a los consumidores. Pero, como los recursos económicos (capital, materias primas, bienes de uso, trabajo humano, etc.) son siempre escasos, la capacidad de cualquier sociedad para satisfacer sus necesidades es inferior a las demandas de los individuos que la componen. Por lo tanto, la raíz del problema a resolver, el desafío, consiste en la búsqueda de la utilización más eficiente de los recursos y en alcanzar los máximos niveles de utilidad posibles, debiendo entenderse por utilidad la satisfacción obtenida con el consumo de bienes.

Lo expuesto involucra, al menos, tres interrogantes: a) ¿qué asignación de recursos maximiza la utilidad de la sociedad?; b) ¿cómo alcanzar la asignación óptima?; c) **¿quiénes realizarán la actividad necesaria para obtener esos logros?** La respuesta a las dos primeras cuestiones es de incumbencia de los economistas. Enfoquemos la tercera, o sea, ¿quiénes realizarán la actividad destinada a transformar los recursos disponibles en bienes y servicios? La simple observación de la realidad cotidiana permite identificar a los actores de estos procesos de cambio: el Estado, los individuos aisladamente, las empresas, las asociaciones civiles, las fundaciones y otras organizaciones gubernamentales y no gubernamentales. A todas ellas, para el tratamiento del tema, las agruparemos utilizando el concepto genérico de ente.

1.2. Ente

Ente es todo aquello que es o existe. En un enfoque legal se entiende por tal a una empresa individual, sociedad, fundación, asociación civil, corporación y cualquier otro agrupamiento permitido por las leyes, con la finalidad de cumplimentar un objeto lícito. En un enfoque contable se considera ente a toda **unidad económica independiente** sujeta a mediciones contables periódicas y en términos; más habituales en nuestra profesión, a todo emprendimiento unipersonal o societario. Obviamente, **los entes pueden**

ser lucrativos o no lucrativos. Ambos tipos de ente son, en líneas generales, unidades económicas, cuya gestión consiste en transformar un conjunto de insumos, factores o recursos –trabajo humano, materiales, conocimiento, bienes de uso, capital e información tecnológica– en un conjunto de productos o prestaciones que asumen la forma de bienes o de servicios.

El ente lucrativo "tipo" –la empresa– tiene como objetivo principal –sin perjuicio de otros– la **obtención de utilidades. El ente no lucrativo "tipo"**, como por ejemplo una fundación o asociación civil, tiene, según la voluntad expresa de sus fundadores, **objetivos científicos, educativos, culturales, artísticos, benéficos**, etcétera.

1.2.1. La gestión en las unidades económicas

La gestión de cualquier ente, entendiendo por tal su dirección, gerenciamiento y administración, tomados los tres términos con un sentido amplio, es una tarea compleja que debe tener como sostén un sistema de información que provea las herramientas contables necesarias para planear las actividades, evaluarlas, tomar decisiones y controlarlas.

El objetivo de la gestión en las unidades económicas es asegurar que los recursos necesarios para alcanzar las metas planeadas sean obtenidos y utilizados en forma efectiva y eficiente con la finalidad de maximizar las utilidades de la empresa. **Los aspectos esenciales de la gestión son tres: el planeamiento, la operación y el control.**

En un sentido amplio, **planear** es decidir por anticipado lo que se debe hacer, es una selección entre distintas alternativas. Constituye una forma de simulación, un ensayo de las actividades a desarrollar por la organización. Por vía de los planes se intenta orientar, dirigir y, a la vez, restringir la conducta, el proceder de las subunidades y personas que integran la organización. Su éxito o su fracaso está condicionado por: 1) que las acciones consideradas óptimas lo sean realmente; 2) que, asimismo, sean factibles; 3) que su enunciado no sea confuso y permita, por ello, interpretaciones discrecionales de los encargados de ejecutarlo.

El **planeamiento** consiste en la selección de los objetivos de corto y de largo plazo de la organización. Comprende básicamente tres etapas, cada una de las cuales condiciona a la siguiente, a saber: **1) planeamiento estratégico; 2) planeamiento táctico; 3) planeamiento operativo.** Requiere tomar tres tipos de decisiones:

- **Estratégicas.** Definen los objetivos globales de la empresa y su vinculación con el medio en que van a desarrollarse. Por ejemplo: ramos a abarcar, prioridad de los proyectos, mercados nacionales o internacionales en los que se va a operar, en forma independiente o asociada, formas de organización, estructura financiera, y otros de la misma índole. Este tipo de resoluciones recae en los más altos niveles de la escala jerárquica.

- **Tácticas.** Tienen por finalidad cumplimentar los objetivos de la empresa, fijados por vía de las decisiones estratégicas. Por ejemplo: modificar la capacidad instalada, tercerizar parte de la producción, abrir o suprimir canales de comercialización, racionalizar el uso de los factores productivos. Este tipo de resoluciones corresponde a los mandos intermedios.
- **Operativas.** Tienen por finalidad lograr que las tareas específicas propias del proceso productivo se desarrollen en forma eficiente, a fin de cerrar el circuito estratégico táctico satisfactoriamente. Por ejemplo, nivel del stock de seguridad, atención de pedidos y de compras, ritmo de fabricación diaria, mensual, etc. Este tipo de decisiones corresponde a niveles de responsabilidad de menor rango que los de mandos jerárquicos e intermedios.

Concretados los planes deben ser comunicados a los distintos niveles de la organización, para que, en el momento de su ejecución sirvan para coordinar los esfuerzos de todos los integrantes de la organización en pos de los objetivos de la empresa.

El **control** tiene por finalidad asegurar que se obtengan los resultados deseados. Consiste en la implementación de métodos de decisión y en la realimentación con la finalidad de que las metas y los planes estratégicos específicos sean alcanzados en forma óptima. Para lograr esto los administradores deben estudiar la información relativa a la ejecución y compararla con los planes aprobados. Ese cotejo tiene por finalidad investigar cuáles son las operaciones que no se ajustan a lo planeado, determinar sus causas e identificar a los responsables. El proceso de realimentación *(feed back)* puede sugerir la necesidad de efectuar replanteos e implementar nuevas estrategias. Estas estrategias comprenden dos etapas: la primera, relativa a decidir sobre los productos y/o servicios a incorporar, continuar o discontinuar; la segunda, relativa a decidir los canales de comercialización y/o los métodos de fabricación o de prestación de los servicios para lograr una mayor penetración en los mercados.

Las características más destacadas de un sistema de control de gestión son las siguientes: a) se enfoca en programas y centros de responsabilidad; b) abarca todos los aspectos operacionales de la empresa; c) está montado alrededor de una estructura contable y financiera; d) usa dos tipos de información para ejecutar el control de gestión: *la planeada* (presupuestos, estándares y proyecciones) y *la real.*

1.3. El sistema de información

El **objetivo de todo sistema de información** es transformar datos en información útil para la toma de decisiones de cualquier naturaleza.

- Específicamente, el **sistema de información gerencial**, ayer manual, hoy computarizado, tiene por finalidad lograr que los recursos obtenidos por la organización sean utilizados en forma efectiva y eficiente en el cumplimiento de sus metas. Sus funciones principales son:
  a) emitir informes, tales como estados contables, inventarios, u otros necesarios por rutina o no;
  b) responder a las cuestiones de interés para la dirección de la empresa, tales como la conveniencia o no de acudir al *palanqueo* (*leverage*) para aumentar la rentabilidad;
  c) servir de soporte para la toma de decisiones acompañado por modelos cuantitativos.

El sistema de contabilidad, subsistema del sistema de información gerencial, es el más importante elemento de información cuantitativa, tanto en los entes lucrativos como en los no lucrativos. A través del procesamiento de los datos relativos a las transacciones financieras suministra:

1) informes externos (estados contables), destinados a terceros vinculados a la organización;
2) informes internos, destinados a sus conductores, para ser utilizados en el planeamiento y control de las operaciones corrientes, de las operaciones futuras y para la toma de decisiones no rutinarias.

Aprehender el concepto de contabilidad en pocas líneas, no es sencillo. Lo intentaremos.

La contabilidad es una tecnología intelectual cuya función consiste en captar, medir, analizar y comunicar, casi siempre en términos monetarios y en forma estructurada, información cuantitativa –**histórica o predictiva**– relacionada con la gestión patrimonial, económica y financiera de la empresa, con el objetivo de ser útil a sus usuarios en la toma de decisiones. En sentido amplio el término es comprensivo de un conjunto de disciplinas que incluye la auditoría, los impuestos, el análisis de los estados contables, la contabilidad patrimonial, la contabilidad de gestión, la contabilidad de costos y el planeamiento financiero.

La información constituye, por ello, el insumo fundamental de cualquier sistema contable, la materia prima que éste elabora para obtener nueva información que posibilite el conocimiento de la gestión patrimonial, económica y financiera de la empresa considerada o, alternativamente, el planeamiento, coordinación y control de su actividad. La ubicación en un marco de referencia temporal permite distinguir dos tipos de información:

a) la **histórica**, referente a los hechos ya acontecidos;
b) la **predictiva**, referente a los hechos por acontecer.

Este contexto temporal de la información –histórica o predictiva– permite diferenciar dos áreas contables, a saber:

1) la **contabilidad patrimonial, tradicional o financiera;**
2) la contabilidad **analítica, administrativa, gerencial, de dirección, de gestión o para la gestión.**

La primera **–patrimonial–** que según una acertada expresión *mira de cara a terceros,* proporciona, esencialmente, información histórica, la que se concreta en los estados de situación patrimonial, de resultados, de costos, de evolución del patrimonio neto y otros complementarios. Cuando se afirma que esta rama mira de cara a terceros, se intenta transmitir al lector que son ellos, las personas o entidades que se mueven en la periferia del ente (proveedores, bancos, accionistas, e inclusive el fisco y otros entes estatales y privados), los principales destinatarios de la información que contienen esos estados. Los datos expuestos permiten a los terceros interesados conocer la situación patrimonial, económica y financiera del ente, y analizarla con fines de crédito o de inversión o, simplemente, con la finalidad de averiguar cuáles son sus derechos a percibir parte de sus utilidades en concepto de dividendos, impuestos, etc. Como esta información es histórica, examinada desde el punto de vista de la dirección de la empresa, sólo es útil para conocer la situación de los ejercicios o períodos ya concluidos, o como un punto de partida para elaborar información predictiva, relacionada con el futuro, única que permite planear y controlar la gestión empresarial siempre que las condiciones imperantes en ese futuro sean semejantes a las del pasado.

A la segunda rama **–la contabilidad de gestión–** nos referiremos en el apartado siguiente.

1.4. La contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión o para la gestión, analítica, administrativa, gerencial o de dirección elabora esencialmente información vinculada al futuro, destinada casi exclusivamente a quienes dirigen la empresa. La dirección, *el usuario más importante,* la utiliza para cumplimentar sus tres funciones más importantes: **planear, controlar y tomar decisiones.** Por eso, se ha dicho que en este campo *mira de cara al control* con más precisión al planeamiento y al control. La función de la contabilidad en esta perspectiva es diseñar los planes u objetivos de la empresa, cuantificarlos mediante la preparación del presupuesto flexible y la fijación de los estándares operativos, y, finalmente, controlar su cumplimiento, comparando los resultados con los planes a efectos de detectar los desvíos o variaciones e investigarlas, con sujeción al principio de *administración por excepción.* El presupuesto flexible, el costeo estándar y las técnicas tradicionales de costeo, el ABC (1), el ABM (2), el ABM Estratégico (3), el ABM Operativo (4), la investigación operativa y el control de gestión son herramientas intelectuales absolu-

tamente indispensables para mejorar la calidad de la información necesaria para planear y, *a posteriori*, para controlar los resultados.

*(1) ABC (Activity Based Costing - Costeo basado en las actividades). Costeo que enfoca las actividades como el objeto fundamental de costos. Usa el costo de esas actividades para asignar costos a otros objetos de costeo, como productos, servicios o clientes (*HORNGREN CH. T. / FOSTER G. / DATAR S., *Contabilidad de Costos).*

*(2) ABM (Activity Based Management - Gestión basada en las actividades). Es el conjunto de acciones que pueden acometerse merced a una información mejor, la correspondiente al costeo de las actividades. Permite alcanzar sus resultados con menos exigencias de recursos, o sea, la organización consigue resultados con un menor costo total. El ABM alcanza sus objetivos, a través de dos subsistemas complementarios, el ABM Operativo y el ABM Estratégico (*KAPLAN R. S. / COOPER R., *Coste y Efecto).*

(3) ABM Estratégico. El ABM Estratégico –desarrollar las acciones correctas– intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la actividad, mientras se asume, como una primera aproximación, que la demanda sigue siendo constante. La elección de actividades que deberían realizarse versa sobre: 1) diseño del producto; 2) línea del producto y tipo de clientes; 3) relaciones con los proveedores; 4) relaciones con los clientes (fijación de precios, tamaño de los pedidos, entrega, embalaje); 5) segmentación del mercado; 6) canales de distribución (K. y C., obra citada.)

(4) ABM Operativo. El ABM Operativo –desarrollar las acciones correctamente– intenta alterar la demanda de las actividades para incrementar la rentabilidad mientras se asume, como una primera aproximación, que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. Por ejemplo, la organización puede estar funcionando en un punto en que los ingresos provenientes de un producto, servicio o cliente en particular sean menores que el costo de generar esos ingresos (K. y C., obra citada.)

La contabilidad de gestión ha sido definida como el proceso de identificación, medición, actuación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera útil para planear, evaluar, decidir y controlar las operaciones de una organización. Tiene por finalidad proveer información económica relevante, útil y oportuna a los responsables de la gestión en sus distintos niveles jerárquicos.

La información brindada por la misma es útil para tomar decisiones en aquellos problemas en que resulta necesario optar entre distintas alternativas, como por ejemplo analizar si es mejor fabricar un artículo o comprarlo, en cuestiones de fijación de precios, en la iniciación de programas publicitarios o de investigación, en la elección de alternativas de financiamiento, ampliaciones de capital, y en todas aquellas cuestiones en las que –desde el punto de vista económico haya más de una opción–.

Sintetizadas, las diferencias con la contabilidad patrimonial o tradicional son las siguientes:

a) provee información para uso interno, no para uso externo;
b) no es obligatoria legalmente;
c) no está sujeta a principios de contabilidad generalmente aceptados ni a normas técnicas emanadas de organismos profesionales;
d) pone énfasis en la relevancia y en la flexibilidad de la información, no en el registro de las transacciones diarias;
e) elabora básicamente información vinculada con acontecimientos futuros;
f) enfoca primordialmente partes y no la totalidad de la actividad de la organización;
g) está estrechamente ligada con otras disciplinas, tales como las finanzas, la economía, y la investigación de operaciones;
h) expone sustancialmente información predictiva, no final.

Esta segunda rama de la contabilidad, cuya importancia se ha ido acrecentando en el transcurso del tiempo, ha cumplido ya tres cuartos de siglo, pues en 1924 JAMES O. MC KINSEY, autor de una obra titulada "Managerial Accounting" concitó el interés general de los entendidos agregando a la contabilidad funciones que, con la denominación de **Contabilidad para la Gestión,** proporcionaban herramientas para el diagnóstico, evaluación y decisión de los problemas más críticos que requieren la intervención de quienes dirigen las empresas. Posteriormente, siempre con el mismo título, y en forma más coordinada, se registran otras publicaciones debidas a la autoría de WILLIAM J. VATTER (1950), HAROLD BIERMAN (1959), y ROBERT N. ANTHONY (1960). Con posterioridad, casi todas las obras importantes sobre la temática de "costos" han tocado aspectos vinculados a la contabilidad de gestión, entre ellas BACKER y JACOBSEN, y HORNGREN, ambas ampliamente difundidas en nuestro medio.

Las organizaciones profesionales se han ocupado en distintas oportunidades de la contabilidad de gestión. En los Estados Unidos, en 1954, la "Association of Certified Accountants" y, en 1958 la "American Accounting Association" publicaron definiciones de esta disciplina.

Cabe agregar que la distinción entre la contabilidad de gestión (o administrativa) y la contabilidad patrimonial (o financiera), se institucionalizó en 1972 en los Estados Unidos. En esa fecha, el Institute of Management Accountants –anteriormente la National Associations of Accountants– estableció un programa de reconocimiento del título de **Contador Administrativo Titulado** (CAT) para los contadores administrativos y ejecutivos financieros, distinguiéndolo del **Contador Público Titulado** (CPT).

1.5. La contabilidad de costos en la contabilidad de gestión

La contabilidad de costos es un sistema de información –histórico y predictivo– enfocado a la medición de los costos totales y unitarios de los bienes, de los servicios y de cualquier tipo de decisión económica o actividad del ente. Comprende métodos para la reorganización, clasificación, distribución, agregación e información sobre los costos reales y su comparación con los costos estándares. La existencia de informaciones temporalmente distintas –histórica y predictiva– permite diferenciar dos ramas, a saber: la contabilidad de costos tradicional y la contabilidad de costos para la gestión.

En el primer campo –**contabilidad de costos tradicional**– la determinación del costo unitario de fabricación de un producto o de prestar un servicio es necesaria para fijar el precio de venta o los honorarios de un servicio. Asimismo, los costos de fabricación de un producto necesitan ser conocidos para valuar los inventarios y preparar los estados contables. El sistema tradicional de contabilidad de costos es comprensivo del costeo por órdenes, por procesos, estándares, por absorción y directo o variable. Cabe distinguir dos aspectos en la contabilidad de costos tradicional: a) a costos históricos; b) a costos corrientes. **La contabilidad de costos históricos** registra los costos originales e ignora los incrementos generados por la inflación; es útil únicamente para preparar los estados contables, en épocas no inflacionarias; cabe recordar que, sin embargo, los inventarios y las inversiones en valores u obligaciones deben ser expuestas a su verdadero costo corriente. **La contabilidad de costos corrientes** es un método de medición de los activos en términos de sus costos de reposición o reemplazo, empleando una de las siguientes técnicas: 1) la indexación basada en el movimiento de precios para determinados grupos de activos homogéneos; 2) la aplicación de precios basados en listas de proveedores o en otras fuentes de precios.

La contabilidad de costos no tradicional para la gestión enfoca, entre otros, los siguientes temas: el análisis costo-utilidad-volumen; el modelo de costeo directo o variable y la adopción de decisiones; el sistema y la gestión presupuestaria; el planeamiento y el control; etcétera.

Los autores que han incursionado en la historia de la contabilidad de costos aluden a técnicas utilizadas ya en el siglo XVI por algunas empresas holandesas, inglesas, germanas e italianas, ampliadas en la primera etapa de la Revolución Industrial en las empresas textiles y ferroviarias. Desde el inicio del siglo XX, caracterizado por la introducción de los principios de organización científica, el sistema de costeo estándar unido al presupuesto flexible, diseñado por académicos y profesionales alemanes para el control de los costos, ha tenido vigencia en casi todo el mundo. Este sistema introdujo dos principios fundamentales: 1) los centros de costos como base para el control y costeo de los productos; 2) resaltó el diferente comportamiento de los costos fijos y de los variables. Sin embargo, hasta la segunda década del siglo XX, casi no existía literatura sobre

la disciplina, la que recién partir de 1920 aproximadamente empezó a difundirse, siendo factible distinguir varias etapas de su evolución. En la primera, el énfasis estuvo puesto únicamente en la asignación de costos, sobre todo de los costos indirectos –prorrateables– a la unidad de costeo (u objetivo de costeo) "producto", única que concitaba la atención de los autores. Luego, a partir de la finalización de la Segunda Guerra Mundial (1945), cuando frente al crecimiento del tamaño de las empresas, se tomó conciencia de la posibilidad y conveniencia de descentralizarlas (divisionalizarlas), segmentándolas en centros o áreas de responsabilidad (centros de costos, centros de ingresos, centros de resultados y centros de inversión), la atención se desplazó hacia la planeación y el control. Aparecen en esta etapa otras unidades de costeo (objetos de costeo), tales como el departamento, el centro de costos y se incorporan masivamente técnicas tales como el presupuesto flexible, los estándares operativos y el análisis divisional. Cabe recordar asimismo que, hasta mediados del siglo XX, el estudio de la contabilidad de costos estaba enfocado casi siempre sobre los costos de fabricación o de manufactura. A partir de esa época, el crecimiento exponencial de los servicios amplió el espectro de análisis en forma creciente. En años posteriores, también se empezó a prestar mucha atención a los costos complementarios y/o ajenos a los procesos de producción de bienes y servicios, entre los que cabe mencionar los de distribución, los de comercialización, los administrativos, los de investigación y desarrollo y los financieros, estos últimos tan importantes en nuestro medio en los años de deterioro monetario. Hoy, el objetivo esencial de la información está centrado en la gestión y en el proceso decisorio. A mediados de la octava década del siglo XX, frente a la creciente competencia que requería la obtención de costos más exactos aparecen los sistemas de costeo y de gestión basados en las actividades:

- El **ABC**, cuya característica esencial es la asignación de los costos indirectos y de estructura, en primer término, a las actividades, y por último, a los productos, servicios y clientes.
- El **ABM**, o sea, la gestión o gerenciamiento, está basado en las actividades, el diseño de las acciones a emprender con el soporte de dicha información.

Se discute acerca de cuál de las dos ramas de la contabilidad –patrimonial y de gestión– forma parte la contabilidad de costos. El tema será analizado en los párrafos siguientes, pero es necesario dejar sentado que hasta la aparición de la contabilidad de gestión, administrativa, de dirección, gerencial (tal la profusión de nombres que le han servido de aditamento), se consideraba que formaba parte de la contabilidad tradicional, que sólo registraba las transacciones internas de la empresa.

La verdad no está en ninguno de los dos extremos, pues el uso de costos y técnicas de costeo es necesario en ambas ramas.

Difieren sí, desde el punto de vista temporal, los costos utilizados, que son históricos en el primer campo y predictivos o futuros en el segundo. En el campo de la contabilidad patrimonial los históricos se uti-

lizan para costear bienes de cambio, bienes de uso, servicios, etc., determinación de la rentabilidad, líneas de productos, áreas geográficas, etc. En cambio, en el campo de la contablidad de gestión es común la utilización de costos futuros en los procesos de planeamiento, control y toma de decisiones. El control del costo es una de las aplicaciones más trascendentes de la contabilidad de gestión. Permite comparar las variaciones de los costos reales con los estándares y con los presupuestos, o con los de períodos anteriores, con los ajustes provenientes de cambios en los precios, en la mezcla de productos o en los volúmenes. Sin embargo, el aspecto que más prestigia a la contabilidad de costos es la posibilidad de utilizar las herramientas intelectuales que constituyen su acervo en el proceso decisorio. Existen distintos tipos de decisiones, algunas de ellas diarias o periódicas, entre las que cabe mencionar la fijación de precios a los productos o servicios, la adición o supresión de una línea de productos, la incorporación o eliminación de un territorio de ventas, todas mencionadas a título de ejemplo, entre muchas otras.

A través del análisis anterior ha quedado demostrado que las metodologías y los sistemas de costeo son herramientas utilizadas tanto por la contabilidad patrimonial como por la contabilidad de gestión. La conclusión es obvia: la contabilidad de costos forma parte de ambas ramas. SAEZ TORRECILLA toma partido en la polémica desatada acerca de si la contabilidad de costos forma parte de la contabilidad tradicional o de la más moderna contabilidad de gestión, y sostiene que la discusión se encauzaría fácilmente si aceptásemos que, en realidad, existen dos ramas de la contabilidad de costos, una de las cuales forma parte de la contabilidad tradicional y otra integra la contabilidad de gestión. Transcribimos sus definiciones, con las adecuaciones idiomáticas necesarias para exponerlas en el lenguaje habitual de nuestro medio:

"**La contabilidad de costos encuadrada en la contabilidad tradicional o patrimonial** es un sistema de información que tiene por objetivo la valuación de los bienes y servicios derivados de la actividad productiva de la empresa, con sujeción a principios de contabilidad generalmente aceptados."

"**La contabilidad de costos, inscrita en la Contabilidad de Gestión**, es un sistema de información acerca de la actividad productiva de la empresa, que es relevante y oportuno para la planificación y control exigidos por su gestión en sus distintos niveles."

1.6. El proceso productivo y los factores de la producción

Como introducción al tema, para una mejor comprensión del mismo, en forma previa a considerar la clasificación de los factores de producción y su comportamiento, consideramos necesario efectuar algunas aclaraciones sobre la terminología a utilizar.

- **Factor.** Entre las distintas acepciones de este término figura la de "agente capaz de inducir o modificar un efecto físico, químico o biológico".
- **Factor de producción.** Cualquier insumo que contribuya a la producción de bienes, servicios o a la realización de cualquier otra actividad. Los factores de producción son, asimismo, factores de costos.
- **Factor de costos.** Se considera tal a cualquier variable que determine cambios en los costos totales.
- **Proceso.** Es cualquier procedimiento.
- **Proceso productivo.** Es, en un enfoque económico, y mediante la utilización en cada caso de factores o insumos específicos, la actividad, el acto, la operación, manera o forma de obtener, mediante la aplicación de tecnologías, otros bienes distintos de los factores consumidos, prestar servicios o realizar otras actividades con el objetivo de satisfacer necesidades.

Resultado productivo es el producto obtenido o el servicio prestado. Enfocado **de acuerdo con su naturaleza, se medirá en unidades físicas; enfocado de acuerdo con su valor, se medirá en unidades monetarias.**

En los puntos siguientes, simplificando el problema con fines didácticos, se analizará el comportamiento de los distintos factores productivos, frente a los cambios de volumen. Hablar de distintas posibilidades de comportamiento exige establecer cuáles son ellas y precisar la forma en que se producen.

La literatura de la disciplina, generalmente, clasifica a los factores en tres grupos: **fijos, variables** y **semivariables.** Algunos hacen a esta última expresión sinónima de semifijos y otros establecen una distinción entre el contenido de los dos vocablos. El distinto comportamiento de los factores, sólo puede tener lugar en relación con alguna actividad con la que estén relacionados. Así, el comportamiento de los insumos utilizados en la fabricación de bienes debe ser evaluado con respecto a los bienes producidos; y el de los utilizados en la comercialización en relación con el volumen de mercaderías vendido. Se ha utilizado en el inicio de este párrafo la palabra **volumen** y cabe acotar en forma precisa su significado, que es el **de actividad empresaria de cualquier clase.** De todos los factores determinantes del costo operativo de una empresa el volumen es el más versátil, pues los cambios en el nivel de actividad de una empresa son frecuentes y tienen una extraordinaria influencia sobre la utilidad neta.

Retomando la clasificación de los factores enunciada –en fijos, variables y semivariables–, es obvio manifestar que ella tiene en cuenta su comportamiento frente a los cambios que se producen en los niveles de actividad de la empresa, pues, frente a esas mutaciones los costos, pueden hacerlo de diferentes maneras.

En los apartados siguientes se procederá al análisis de dichos factores.

1.6.1. Los factores productivos fijos

Los factores productivos fijos tienen dos características sustanciales: a) son condicionantes de los niveles de actividad, limitada por ellos; b) los costos derivados de su existencia no guardan relación con los niveles de producción, pues su devengamiento es independiente de la actividad del período. De acuerdo con su condición pueden distinguirse dos tipos, a saber: a) bienes físicos, corpóreos o tangibles; y, b) bienes incorpóreos o intangibles.

El concepto de factor productivo fijo está vinculado, **primordial aunque no únicamente**, a la idea de que se trata básicamente de bienes de larga duración, que no se consumen con el primer uso, que sólo expiran como tales por obsolescencia, por agotamiento o por cualquier otra razón económica, o técnica. Ejemplos de este tipo de factores fijos, denominados indistintamente **corpóreos, físicos o tangibles**, son los siguientes: planta, equipos, instalaciones, muebles y útiles, reproductores, aparatología médica. Pero, a estos factores deben agregarse otros, también fijos, incorpóreos o intangibles, tales como la dotación de personal de todo tipo (administrativo, de vigilancia, de supervisión y de cualquier naturaleza, cuyo número no se altere en relación con el nivel de actividad presupuestado); tasas de alumbrado barrido y limpieza, y servicio de agua, patentes y otros impuestos sobre los automotores; seguros; *royalties* por el uso de marcas; y otros de la misma índole.

La importancia de los factores fijos en los costos de producción se ha incrementado por los avances tecnológicos, y por el tratamiento como tal del trabajo humano que, como consecuencia de la automatización de las tareas y de la desaparición progresiva del trabajo a destajo y otras formas de retribución mixta, se ha convertido en la mayoría de los casos en un costo periódico, ajeno a las fluctuaciones en los niveles de actividad.

En conclusión, los costos generados por los factores fijos, denominados también constantes, rígidos y cronológicos, se acumulan en función del tiempo transcurrido, pues no guardan relación con el volumen de producción. Ejemplos típicos son: la depreciación de los bienes de uso, los seguros, los impuestos y tasas sobre los bienes físicos o sobre los activos, y otros similares.

1.6.1.1. Clasificación de los factores productivos fijos

Existen dos categorías esenciales de factores fijos: **los estructurales o de capacidad y los operativos**. Esta clasificación tiene origen en los rasgos o particularidades de los costos generados por dichos factores y en su comportamiento frente a cambios en los niveles de actividad.

Los **factores fijos, estructurales o de capacidad** condicionan el límite de producción, y generan costos aunque la planta esté cerra-

da, aunque el nivel de actividad sea cero. Sólo cabe acotar, para que el lector fije el concepto, que esos costos están estrechamente vinculados a la existencia de los bienes de uso. Pertenecen a esta categoría la depreciación de la planta y de los equipos; y, también, la contribución de alumbrado, barrido y limpieza, tasa de agua, seguros sobre planta y equipos, etc. La segunda categoría, la de los **factores operativos** existe únicamente cuando la planta opera y es el nivel de operación el que fija la línea o cota de los mismos. Pertenecen a esta última categoría las retribuciones fijas (supervisores, dotación de personal obrero, de limpieza y de vigilancia, cargas sociales, etcétera).

Los **factores estructurales** generan costos, también llamados constantes o rígidos, cuyo monto no guarda relación con el nivel de actividad, pues permanecen invariables en el corto plazo frente a los cambios de volumen, dentro de una escala de **volumen predeterminada.** La acumulación guarda, en cambio, relación con el tiempo transcurrido, hecho que justifica el mote de cronológicos con el que también se los conoce. La depreciación de la planta, de los equipos, de las instalaciones, los seguros, las tasas de alumbrado, barrido y limpieza, de servicio de agua, etc., son ejemplos válidos. Obsérvese que el volumen de operación puede variar desde la ausencia total de uso hasta el máximo volumen de uso total posible (capacidad práctica) sin que ninguno de los conceptos expuestos se altere. O sea, cuando se considera en total a los factores fijos, los costos que generan permanecen constantes frente a los cambios de volumen. En cambio, si se los considera por unidad de volumen varían en relación inversa con dicho volumen.

Cabe agregar que, si bien estos factores fijos tienden a no cambiar en el corto plazo, lo hacen en muchos casos impelidos por la necesidad de aumentar la capacidad productiva o de efectuar cambios de tecnologías a fin de mantener o incrementar la competitividad empresaria en los mercados.

Valga a título de aclaración lo siguiente: cuando se afirma que un **costo es fijo**, ello no significa que sea invariable o estático en el transcurso del tiempo, sino que es **invariable en determinado momento frente a cualquier cambio que se produzca en el nivel de actividad.** Pueden, incluso, ser deliberadamente aumentados o disminuidos. La compra de maquinaria de tecnología más avanzada con el consiguiente incremento de la depreciación constituye un buen ejemplo.

Los **factores fijos operativos** generan costos solamente cuando la planta opera. Se necesitan para poder utilizarla, y su nivel depende de la porción de capacidad instalada que se decide utilizar. Pertenecen a esta categoría las retribuciones fijas de la dotación de personal (operarios, vigilancia, limpieza), luz, calefacción, mantenimiento y otras erogaciones del mismo tipo.

1.6.2. Los factores productivos variables

Factores productivos variables son aquellos generadores de costos que varían o cambian en relación con el volumen de producción, por lo general, aunque no siempre en forma proporcional. Así, los incrementos en las unidades producidas implican un aumento paralelo de dichos costos; el efecto inverso se produce cuando disminuye el número de unidades producidas. Teóricamente, los costos variables cambiarían en total en proporción directa al volumen y, consecuentemente, serían constantes por unidad de volumen, cuando la variación es proporcional. Sin embargo corresponde aclarar que, en la realidad, si bien los costos variables cambian directamente con la actividad de producción, esa modificación puede diferir y ser mayor o menor que los cambios en el nivel de producción. Los materiales –incluidas en el término las materias primas– son el único factor del productivo generador de costos que, en un enfoque estricto, asumen una variabilidad directa, típicamente proporcional, en la medida en que no surjan ineficiencias u otros factores que alteren ese comportamiento.

1.6.3. Los factores productivos semivariables o semifijos

Existe una tercera categoría de factores productivos, conocidos en la literatura como semivariables o semifijos. Son generadores de costos que, en un análisis estricto, no pueden categorizarse como fijos o variables, pues contienen elementos de ambos. Permanecen inalterados en su monto total cuando los niveles de actividad cambian dentro de escalas relativamente limitadas, pero se modifican en el curso de gamas relativamente más amplias. Es decir, el costo total aumenta o disminuye en ciertas etapas de la producción, y no con cada pequeño cambio. Pueden clasificarse en dos grupos: semivariables o mixtos y semifijos o escalonados.

Los semivariables o mixtos están compuestos por una parte fija y otra variable: la fija, representada por el costo mínimo de mantenimiento del servicio; y la variable, que es función del nivel de actividad. Caso típico es el de la fuerza motriz: cierta parte –el cargo fijo– tiene ese carácter y su costo es independiente del consumo; otra parte –el cargo variable– guarda relación con la cantidad de kilowatios consumidos.

Los segundos –semifijos o escalonados– responden a otro patrón de comportamiento, pues permanecen constantes –fijos– mientras la actividad se desarrolla dentro de ciertos niveles, pero cuando se llega a un determinado punto cambian bruscamente, pegan un salto hasta llegar a nuevos niveles sucesivamente, en intervalos más o menos amplios. Por ejemplo, puede requerirse un supervisor para vigilar de 1 a 20 obreros, pero al exceder ese número será necesario agregar otro y así sucesivamente.

En conclusión, si bien, considerando su comportamiento estricto, es válida la clasifi-

cación de estos factores en semivariables y semifijos; cabe resaltar que, para simplificar, teniendo en cuenta sus características predominantes, se los suele asimilar y tratar como fijos y como variables. Obviamente, como fijos a los semifijos, como variables a los semivariables.

1.7. Bibliografía

ANTHONY, R. N., *El control de gestión*, Ediciones Deusto, Madrid, 1994.

CASCARINI, DANIEL, *Elementos de costos*, El Coloquio, Buenos Aires, 1997.

DRUCKER, PETER, Obras varias.

IAPUCO, *Costos y gestión*, Buenos Aires, 1992/1999.

GIMENEZ, CARLOS Y COLABORADORES, *Costos para empresarios*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1995.

HORNGREN, FOSTER Y DATAR, *Contabilidad de costos*, Prentice Hall, 1995.

KAPLAN, ROBERT S. - COOPER, ROBIN, *Coste y efecto*, Gestión 2000, Barcelona, 1999.

LOPEZ COUCEIRO, E., *Costos. Conceptos básicos. Terminología*, AZ Editora, Buenos Aires, 1986.

LOPEZ COUCEIRO, E., *Metodologías de costeo*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1995.

MALLO Y MERLO, *Control de gestión y control presupuestario*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

OSORIO, OSCAR M., *La capacidad de producción y los costos*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1987.

SAEZ TORRECILLA, FERNANDEZ FERNANDEZ Y GUTIERREZ DIAZ, *Contabilidad de costos*, McGraw-Hill, Madrid, 1994.

SPRANZI, ALDO, *La variabilidad de los costes de producción*, Editorial Montecorvo, Madrid, 1966.

VAZQUEZ, JUAN CARLOS, *Contabilidad de costos*, Aguilar, Buenos Aires, 1978.