

**XXXVI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**“Relatividad de los Costos”
Categoría propuesta: Aporte a la disciplina**

**Autores:
Lic. Jorge Ignacio Artigas
IAPUCO (socio activo)
C.P.N. Javier Eduardo Zayun
IAPUCO (socio adherente)**

Buenos Aires, agosto de 2013

Índice

	Pag.
1. Resumen	2
2. Relatividad de los Costos	3
3. Supuestos de conveniencia y eficiencia	5
4. Factores de Influencia	6
▪ Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real	6
▪ Función técnica de la producción	7
▪ Organización y programación de la producción	7
▪ Volumen de la producción	7
▪ Calidad de los productos o servicios finales e intermedios	7
▪ Factores o medios de producción a utilizar en los procesos	7
▪ Rendimiento de los factores	8
▪ Eficiencia de los procesos	8
▪ Precios de los factores (negociados y asignados)	8
▪ Filosofía de la gestión empresarial	8
5. Criterio del costo necesario	9
6. Relatividad por Variación de Criterios	10
7. Propuesta propia Costos Híbridos	15
Los TIP de Costos	15
8. Conclusiones	20
9. Anexo-Encuesta de TIP de Costos	21
10. Bibliografía	22

“Relatividad de los Costos”
Categoría propuesta: Aporte a la disciplina

1. Resumen

Cada vez la realidad de las empresas nos llevan a decidir con mayor velocidad y exactitud, intentando asumir el menor riesgo, y que la ecuación costo beneficio represente el cumplimiento del objetivo planteado.

Acá intentamos llevar este realismo de las empresas a nuestros cálculos de costos para satisfacer la demanda de información cierta y razonable, para lo cual solo tenemos que sortear un pequeño escollo... “la relatividad de los costos”.

Resulta obvio que no existe una única figura de costos, sino tantas como necesidades de información y/o usuarios. En este sentido, el concepto de costo es relativo y debemos, en nuestro rol de asesores y docentes esforzarnos para, sencilla y eficazmente, transmitir tan importante concepto. El presente trabajo intenta, demostrar la relatividad de los costos, utilizando conceptos teóricos y ejemplos, tomado referencia el pensamiento de distintos autores sobre el modo del cálculo de costos y su aplicación

2. Relatividad de los costos

El problema de los Costos es antes que nada un problema económico; dado el propósito de la gestión de toda actividad productiva, cualquiera sea su naturaleza, de lograr el mejor aprovechamiento de recursos escasos para maximizar el resultado de aquél; y no es un problema privativo de una actividad económica determinada y mucho menos de funciones específicas dentro de cada una de ellas.

El concepto de producción es típicamente económico y debe entenderse como el agregado de valor a un bien o conjunto de ellos para satisfacer necesidades individuales o colectivas que realiza toda actividad económica y consecuentemente como proceso productivo al conjunto de acciones para darle a determinados bienes (concretos o abstractos) un mayor valor o una mayor utilidad de la que tenían antes del ejercicio de aquellas.

Por lo tanto, nuestro concepto de costo y de una Teoría general aplicable se vincula con la existencia, en toda actividad económica y en las diferentes funciones que la integran de procesos productivos, entendidos en los términos expresados, que mediante el sacrificio de factores de producción generan un resultado productivo.

Queda entonces bien entendido que una Teoría general de los costos no se refiere exclusivamente a los costos en la actividad industrial que es a la que las técnicas desarrolladas se han referido desde siempre, sino a todos y cada uno de los procesos que en cualquier tipo de actividad económica, agregan valor o crean utilidad, en los términos definidos; dado que en cualquier actividad que implique el sacrificio de factores económicos para lograr un resultado, existirán costos y se generarán "ingresos", aún con la multiplicidad de acepciones que podamos asignarle a éstos.

Teoría general de los costos debería, ajustar las hipótesis sostenidas por la teoría económica, a las realidades propias de cada unidad económica, considerando entre otras:

1. La imperfecta divisibilidad de los factores productivos.
2. La poli producción como caso general.
3. Los diferentes comportamientos de los factores.
4. Los cambios en la calidad de los factores y de los productos.
5. El tiempo y las alternativas de continuidad de la producción (estacionalidad).
6. El comportamiento racional de los operadores

La Teoría deberá plantearse hipótesis específicas alternativas si consideramos que no existe "el costo" en forma unívoca, (el cálculo de este es una relación multiunívoca), sino que existirán costos diferentes, todos ellos válidos y útiles, según sean los objetivos perseguidos con su determinación o conocimiento, siempre que se hayan respetado ciertos principios teóricos fundamentales, que la Teoría deberá proveer. Por lo tanto, consideramos no sensato hablar unívocamente de "costo" y estudiarlos sin proceder a su desintegración, pues los dos componentes que los determinan (el componente cuantitativo y el económico) tienen comportamientos diferentes. El cálculo de los costos no debe basarse en un análisis causal sino funcional logrando costear en realidad las decisiones más lógicas.

La Teoría de los costos al ser dinámica, es típicamente no causal, y en todo módulo de correlación dinámica, cada variable puede ser causa y efecto.

Debe reconocerse que la observación y determinación de los costos debe efectuarse teniendo en cuenta las valoraciones o supuestos diferentes en cuanto a la formación de los mismos en todo proceso productivo, que pueden considerarse como problemas de determinación cuantitativa.

3. Supuestos o consideraciones de conveniencia y eficiencia

Supuestos o consideraciones de conveniencia:

Entendidos en el sentido de conformidad con el fin perseguido, o sea la aptitud reconocida a un hecho o a un comportamiento para lograr un resultado deseado. Este concepto, nos introduce en la **relatividad de los costos**, pues según la finalidad o el objetivo habrá diferentes valoraciones de conveniencia y en consecuencia costos distintos.

Supuestos o consideraciones de eficiencia:

Estas valoraciones están referidas a la racionalidad del comportamiento, la que será diferente según diferentes hipótesis relativas al aprovechamiento o eficiencia del factor, real o prevista. Es obvio aclarar que estas valoraciones son de aplicación a ambos componentes de todo costo.

Como veremos estos dos supuestos, pero particularmente el último, nos llevarán a la definición del concepto de "costo necesario" que debería ser una de las hipótesis de la Teoría, y que "a contrario sensu" dejara entrever Schneider en su Contabilidad industrial, cuando desarrollara el concepto de "costos innecesarios" o "despilfarros".

Así como hemos visto que la Teoría de los costos tiene su fundamentación en el análisis de las relaciones funcionales y no en el análisis causal y que no son de aplicación general las conclusiones de la teoría de la producción y los costos de la economía, aseguramos que cada unidad económica tiene una estructura funcional de sus costos propia, que es consecuencia de cierta política de gestión organizacional y de una función técnica de producción que determinarán las relaciones funcionales, su intensidad y correlación dinámica. El conocimiento de esa estructura funcional se constituye en una premisa que condicionará las magnitudes y la variabilidad de todos los costos. Debemos destacar que la Teoría de los costos debiera, aunque algunos autores (Pietro Onida entre otros) opinen lo contrario, incursionar en la definición de los supuestos de conveniencia y eficiencia, fijando ciertos principios o enunciados teóricos básicos, dado que aquellos supuestos condicionan los factores de influencia en las relaciones formales de la Teoría general de los costos.

4. Factores de influencia

Si profundizamos en este aspecto podemos hacer una breve síntesis de los más destacados factores de influencia en los costos que generarán las relaciones funcionales de las que debe ocuparse la Teoría.

1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real
2. Función técnica de la producción
3. Organización y programación de la producción
4. Volumen de la producción
5. Calidad de los productos o servicios finales e intermedios
6. Factores o medios de producción a utilizar en los procesos
7. Rendimiento de los factores
8. Eficiencia de los procesos
9. Precios de los factores (negociados y asignados)

10. Filosofía de la gestión empresarial

Si la Teoría deberá, para diferentes hipótesis, definir la relación entre los factores de influencia, construyendo esquemas teóricos de correlación significativos y su influencia en la definición de los supuestos o valoraciones de conveniencia y eficiencia; no cabe duda que en estas hipótesis podrán estar presentes, total o parcialmente, las hipótesis: "ceteris paribus" y "ceteris optimus".

Brevemente, nos referimos a lo que hemos denominado factores de influencia:

1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real

Existe un error conceptual que identifica el nivel de actividad programada con el de capacidad, aunque aquel pueda ser entendido como previsto a largo plazo, como puede observarse claramente en la bibliografía.

Ambos conceptos son distintos, pues la capacidad indica el potencial de una empresa, o con más precisión, el propio de cada centro de actividad, asimilable a "centro de costos", mientras que el nivel de actividad no es más que el grado de ocupación de la capacidad, planeado o resultante.

La distinción es importante por varias razones: la primera porque la capacidad es un concepto físico y "ex ante" en toda decisión y no depende de ninguna decisión de planeamiento, sino de una decisión teóricamente vinculada con la creación del ente y sus objetivos finales y la opción tecnológica elegida; mientras que el nivel de actividad, planeado o real, depende de una decisión y sobre todo el segundo es un concepto "ex post". Pero lo más importante es la relación de ambos conceptos con los costos fijos, que deben separarse según cuál sea la relación funcional existente. La capacidad genera Costos fijos de capacidad o estructura, de mayor permanencia en el tiempo, pues (con prescindencia del criterio de valuación del componente monetario), los mismos solo se modificarán ante un cambio en la capacidad, lo que siempre implica una Inversión o desinversión; en tanto que el nivel decidido de operación genera Costos Fijos operativos, de menor constancia en el tiempo y de mayor controlabilidad, que dependen de una decisión, de corto o largo plazo, inducida por el mercado en algunos casos, por la disponibilidad de insumos en otros, y aún por los requerimientos financieros.

Este error produce incorrectas valoraciones de los costos (sobreevaluación) y consecuentemente en la de la capacidad ociosa (infravaluación).

Debemos insistir en que estos conceptos como toda la Teoría, son de aplicación a cualquier actividad económica, ya que no son exclusivos de la actividad industrial.

2. Función técnica de producción

La tecnología en uso en cada caso impulsará una determinada estructura de costos, generalmente muy rígida, sobre todo en la empresa moderna, en la que se observa un peso relativo cada vez mayor de los "costos de ingeniería" que se refleja en una diferente configuración de los tradicionalmente conocidos como costos indirectos en la actividad fabril, observándose una disminución, en las estructuras, del costo de labor y en ciertos casos también una disminución en la magnitud de los factores variables sacrificados por cada unidad de producto.

Pero no es solamente en la actividad manufacturera donde se produce ese cambio en la estructura de los costos, sino que también se observa en las unidades económicas de otro tipo, tales las de comercialización o prestación de servicios. En ambas el concepto de TQM, la actuación en mercados altamente competitivos y los

nuevos conceptos de marketing influyen en la conformación de ciertas mecánicas que configuran estructuras de costos particulares. Esta función técnica de producción, al condicionar la estructura de los costos, es un factor de los que hemos calificado limitativos.

3. Organización y programación de la producción

La organización y programación de la producción es generadora de costos, generalmente por mal aprovechamiento de los costos fijos, tanto de capacidad como de operación. También suele observarse una incidencia en el uso de los factores variables, como consecuencia, algunas veces, de las diferentes curvas de aprendizaje y de la discontinuidad en la producción. Basta analizar, para asegurar este aserto, los mayores costos que genera una incorrecta definición del "lote de producción", cuando los tiempos de preparación de los equipos industriales son importantes y repetitivos, o cuando se producen demoras en los flujos de producción, o de distribución, por inadecuadas rutinas, lo que supone una revalorización de la "eficiencia" en la programación.

El costo es una magnitud relativa por el modo de interpretar el proceso productivo: Cada resultado productivo podrá tener tantos costos como interpretaciones que se realicen del proceso de producción donde se generan constituyendo esta su fuerza principal. Estas circunstancias suelen ser consecuencia de los cambios que se producen hoy en el mercado y la adopción de criterios tales como el de calidad total, en el que el servicio al cliente se constituye en objetivo principal de la empresa.

4. Volumen de producción

La influencia del volumen en los costos y en su estructura es conocida desde antiguo, y si bien hoy pareciera que se cuestionara el volumen como factor de influencia en la determinación de los costos unitarios, (por ejemplo la técnica ABC que pone en duda, y en ciertos casos con razón, el uso del volumen como base para la asignación de costos indirectos), la teoría no puede soslayar este aspecto que incluso debe analizarse en relación con el uso de la capacidad y la ociosidad y su influencia en el diferente comportamiento de los componentes físico y monetario de los costos variables.

5. Calidad de los productos o servicios

La calidad, si bien puede ser considerada principalmente como una valoración de conveniencia, no deja de influir en la eficiencia. Pero fundamentalmente es premisa condicionante o determinante de los costos y su estructura. Piénsese si no en los "costos de la no calidad" en todas las áreas, o en los reprocesos en el área industrial, y aún en ciertos servicios.

6. Factores a utilizar en los procesos

La influencia en los costos es obvia, pero podemos también encontrar una vinculación entre éstos, por la relativa inflexibilidad en el uso de cada categoría de ellos, y la calidad, que una vez definida se torna en premisa.

El factor uso del capital propio medido a través de su remuneración o interés constituye un costo indiscutible, y al respecto debe destacarse el aporte de Anthony. No obstante hay autores que lo desconocen, tal como lo hacen la inmensa mayoría de las "normas contables" en casi todos los países en lo relativo a la valuación del patrimonio y la determinación de los resultados periódicos. La incertidumbre en la imputación (asignación) de los costos indirectos al producto (los costos directos no plantean problemas al formar parte directa del producto, por ejemplo la materia prima y al ser asignable directamente al producto la mano de obra directa) teniendo que aplicar criterios

subjetivos (claves de reparto como habitualmente lo vemos en la práctica) para ello. Casos:

- Producción Simple: No hay problemas de imputación si queremos obtener un resultado global. Solo surgirán problemas al repartir previamente los costos indirectos entre las distintas funciones o centros de costos en los que se divide la empresa teniendo que aplicar criterios de reparto subjetivos.

- Producción Múltiple. En este caso habrá problemas al repartir previamente los costos indirectos entre las distintas funciones o centros de costos en los que se divide la empresa y al imputar después los costos a los distintos productos teniendo que aplicar en ambos casos claves de reparto subjetivos.

Al enfrentar los ingresos que son una magnitud cierta y los costos que son una magnitud relativa estaremos hablando de la relatividad de los beneficios. Si calculamos mal estos costos incurriremos en beneficios erróneos que si son muy considerables corremos el riesgo de descapitalizar la empresa.

7. Rendimientos de los factores

Este factor de influencia no es independiente de lo observado en los puntos anteriores, y según la hipótesis del costo necesario que luego desarrollaremos, asume una importancia fundamental, diferente a la que tendría de adoptarse otras hipótesis.

8. Eficiencia de los procesos

Así como pueden medirse los rendimientos de los factores, la Teoría no puede desvincularse de este aspecto, generador en ciertos casos de inactividades o costos innecesarios, no sólo en el proceso ineficiente, sino en otros vinculados.

9. Precios de los factores

Es obvia la incidencia de la magnitud del componente monetario en los costos. Pero lo que debemos destacar es que como consecuencia de la distinción entre el componente físico y el monetario y sus distintos comportamientos, podrán utilizarse distintos criterios de valuación, según diferentes objetivos. Ello llevará inexorablemente, para cada alternativa de configuración del componente físico, a costos finales diferentes según el criterio seguido en la definición del componente monetario (precio negociado o asignado). El costo es una magnitud relativa por la incertidumbre de su cálculo:

-Incertidumbre en la valoración de los consumos en cuyo cálculo hay que elegir entre varias posibles alternativas teniendo que aplicar criterios subjetivos (FIFO, LIFO, Coste medio ponderado CMP). Este aspecto parece haber sido olvidado por la doctrina, que sólo ha incorporado en la bibliografía como "precio" alternativo del negociado el "precio estándar", reconociendo en casos aislados la necesidad de incorporar como "precio de cálculo" el precio de reposición en la Toma de decisiones en base a los costos.

10. Filosofía de la conducción empresarial

Este acápite, que también podríamos denominar "objeto, técnicas y mecanismos de la gestión" es factor de influencia decisiva en los costos. La experiencia profesional nos muestra como empresas similares, con iguales tecnologías de aplicación, pero con diferentes filosofías de conducción y cultura organizacional, tienen costos diferentes. La Teoría no debe dejar de incorporar en los parámetros hipotéticos la influencia que por ejemplo, tiene el comportamiento humano en la eficiencia de los procesos y en el rendimiento de los factores.

5. El criterio del costo necesario

Cabe ahora establecer una hipótesis que la Teoría general no debiera olvidar y es la que corresponde al “costo necesario” como objetivo.

Esta hipótesis respondería a la categoría de hipótesis general diferente de otras hipótesis particulares. Este concepto pretende reflejar la hipótesis de uso racional de los factores y de la tecnología disponible, para lograr los mínimos costos compatibles con los medios y recursos en uso.

Este criterio, que puede subsumir el clásico concepto del costo estándar, que no es más que una técnica de altísimo valor, obliga no solo a su obtención, sino también a la cuantificación de los costos innecesarios y que por serlo no pueden ser lógicamente considerarlos cabalmente “costos” para la obtención del resultado de cualquier proceso productivo.

Si los costos integrados con los Ingresos, permiten medir los resultados y caracterizar el grado de optimización de la gestión, pareciera que es el “costo necesario” el que debe ser utilizado para ello, pues los factores sacrificados en exceso o indebidamente, es decir ineficientemente, son muestra de la ineficiencia en la gestión. Darán los resultados productivos.

Algunos podrían criticar esta postura por entender que constituye un avance sobre áreas ajenas a la Contabilidad, pero como la Contabilidad de costos tiene una estrecha vinculación con la gestión en el marco impuesto por las leyes de la economía de la empresa, no creemos desatinado sostener la incursión que propiciamos. Lo contrario significaría limitar la función de la Contabilidad a la simple información sobre hechos, privándola de la incorporación a la gestión en si misma, por la interpretación de aquellos.

En círculos académicos bajo la denominación “relatividad del costo” se encuentra muy arraigada la creencia respecto a que no existe una acepción única del costo, por el contrario habrá tantas como fines perseguidos, de tal forma se dice que si bien el costo es un sacrificio económico habrá una cantidad de conceptos como empresas haya. No creo que esta afirmación sea cierta, se confunde el “concepto de costo” con la “determinación del costo total”.

Bajo la denominación “relatividad del costo” se dice que no existe un único “concepto de costo”, no creo que esto sea cierto, se confunde el “concepto de costo” con la “determinación del costo total”.

Con respecto a la relatividad de los costos **Vazquez** está de acuerdo en considerar que son relativos porque su cálculo se hace en base a un conjunto de pautas y normas que admiten varias alternativas, de allí su relatividad, por ejemplo fijación de la vida útil de un bien de uso, modulo de aplicación de los costos fabriles a los productos, etc. En tanto para **Gimenez** **la relatividad de los costos está en función al fin que persiguen, es decir que habrá tantas figuras del costo cuanto sean los objetivos que se persiguen para su determinación.**

6. Relatividad por Variación de Criterios

Tomando las respetables posturas sobre el tema, que detallan Vazquez y Gimenez, podríamos avanzar aun más sobre cuán relativos son los costos y su cálculo. Combinando ambas teorías podríamos decir que la determinación del costo o los costos, varían según sean los objetivos que se persiguen y además dentro de cada objetivo podemos tener **n** cantidades de determinación de costos y la exactitud solo se validara con la concreción del o de los objetivos. Como ejemplo de la combinación antes planteada presentamos a continuación escenarios y combinaciones posibles de cálculo.

Es siempre aceptado y enseñado que básicamente los elementos del costo a evaluar son tres, un elemento material, un elemento de aplicación del Recurso Humano, y un tercero que agruparía a todos los demás costos con una aplicación conceptual. Tomemos el ejemplo hipotético que un producto tiene una solo Material, una persona o grupo de personas que realiza una única tarea, y otro concepto de costos no comprendido en los otros dos.

Podríamos presentar así un Costo del producto formado por la sumatoria de los tres elementos:

Materia Prima + Recurso Humano + Carga Fabril

Este costo es el costo del producto? Si

Este costo está bien calculado? Si

Este costo es en verdad el costo? En esta pregunta es donde se genera el desconcierto.... Y empezamos a ahogarnos en el mar de las teorías, los modelos, de las bases, de los conceptos, de los criterios,..... en el extraño y profundo mar de los razonamientos y hasta de las sensaciones y percepciones.

Tomando el ítem solo de Materia primas alguien nos pregunta como saco el costo de la materia prima? . Porque método.... Primero entrado primero salido.... YO creo que mejor es el Precio Promedio Ponderado....

El problema de los costos es el **YOISMO... YO.... YO** creo que el costo es este.... en nuestro ejemplo ya tendríamos dos costos:

Materia Prima (pps) + Recurso Humano + Carga Fabril

Materia Prima (ppp) + Recurso Humano + Carga Fabril

Las dos determinaciones de costos responden a las preguntas

Este costo es el costo del producto? Si... Representa una estructura lógica de costos

Este costo está bien calculado? Si.... No hay error de cálculo

Pero no puede responder la tercera pregunta

Este costo es en verdad el costo que corresponde? bueno, son alternativas... son criterios diferentes y están bien calculados.... Costo verdadero..... verdadero?....

Entonces pensando haber cambiando criterios básicos de costos de Materias Primas, los más simples, ¿cuántas alternativas tendríamos de posibles costos?. Como resultado encontramos para un elemento de materia prima genérico, 27 posibilidades.

M. Prima				
Concepto	Valor Contado	Costo Factura	Valor Econ.	Total
PPP	1	1		
Próximo a Salir	1	1		
Primero Entradas Primero Salido.	1	1		
Ultimo Entrado Primero Salido.	1	1		
Histórico	4	4	1	
Predeterminado	4	4	1	
Estándar	4	4	1	
	12	12	3	27

Con estos criterios tendríamos 27 formulas de costos que responde a las dos primeras preguntas con toda seguridad.

Este costo es el costo del producto? Si

Este costo está bien calculado? Si

Cuando hacemos la tercera:

Este costo es en verdad el costo? Cuál de los 27?... depende del YOISMO... del que hable más fuerte, del que sea más sagaz, del que sea más persistente... del que argumente mejor.... del más convincente....

Con el mismo razonamiento, podemos pensar en el Recurso Humano y una primera revisión de criterios nos llevo a encontrar 15 alternativas posibles.

M. de Obra						
Concepto	Hs. Presencia	Hs. Practicas	Hs. Trab. Efect.	Hs. Aplicadas	Costo Oper	Total
Histórico	1	1	1	1	1	
Predeterminado	1	1	1	1	1	
Estándar	1	1	1	1	1	
	3	3	3	3	3	15

Las 15 formulas de costos tomando, un solo criterios de valuación de Materia Prima; responde a las dos primeras preguntas con toda seguridad.

Este costo es el costo del producto? Si

Este costo está bien calculado? Si

Cuando hacemos la tercera

Este costo es en verdad el costo? Cuál de los 15?... depende del YOISMO... del que hable más fuerte, del que sea más sagaz, del que sea más persistente... del que argumente mejor.... del más convincente....

Pero la realidad nos indica que son dos conjuntos el de MP de 27 elementos y el de RH de 15, dejando como constante la carga fabril, o sea que las posibilidades de formular de costos en estos dos conjunto son de 405

Ahora nos toca ver qué ocurre o que se nos ocurre con la carga fabril y acá es donde ampliamos el concepto no pensemos en un solo costo, pensemos en las bases de distribución y sus alternativas así llegamos a 768

Carga Fabril			
Bases	Histórico	Predeterminado	Estándar
Cantidad MP	1	1	1
Costo de MP	5	5	5
Costo de MDO	1	1	1
Hs. Hombre	4	4	4
Costo Hs. Maquina Cap. Teor.	1	1	1
Costo Hs. Maquina Cap. Pract.	1	1	1
Costo Hs. Maquina Cap. Efect.	1	1	1

Costo Hs. Maquina Cap. Real	1	1	1	
M2	1	1	1	
M3	1	1	1	
Cap. Invertido Val. Mercado	1	1	1	
Cap. Invertido Vta en Block	1	1	1	
Cap. Invertido Residual	1	1	1	
KW Instalado	1	1	1	
Frig. Instalado	1	1	1	
Unidad Patron	1	1	1	
Km Recorrido	1	1	1	
Actividades		10	10	
Cantidad de Bases	24	34	34	92
Costeo Total	24	24	24	
Costeo Variable	24	24	24	
Costeo Integral	24	24	24	
Cap. Teor.	24	34	34	
Cap. Pract.	24	34	34	
Cap. Efect.	24	34	34	
Cap. Real	24	34	34	
Sistemas y capacidad	168	208	208	584
Costeo Sensacional	24	34	34	
Costeo Invertido	24	34	34	
ABC	24	34	34	
	216	276	276	768

Las 768 formulas de costos tomando, uno solo de los criterios de valuación de Materia Prima, y uno solo criterio para Recurso Humano; responde a las dos primeras preguntas con toda seguridad

Este costo es el costo del producto? Si

Este costo está bien calculado? Si

Cuando hacemos la tercera

Este costo es en verdad el costo? Cuál de las 768?... depende del YOISMO... del que hable más fuerte, del que sea más sagaz, del que sea más persistente... del que argumente mejor.... del más convincente....

Pero la realidad nos indica que son tres conjuntos el de MP de 27 elementos, el de RH de 15 y el CF de 768 elementos, o sea que las posibilidades de formular de costos en estos tres conjunto amplia. Esto nos da la posibilidad de un número de 311.040 combinaciones.... Que responde siempre las dos primeras preguntas y nos deja insatisfechos con cualquier respuesta de la tercera... ¿será que la verdad en costos no existe? O tendremos que aceptar la teoría de la relatividad de los costos?

Bien si tomamos que los elementos del costo son tres, y pensamos en 3 materias primas, 5 procesos de mano de obra y 50 elementos de carga fabril llegaríamos a tener 223.280.000, pero en realidad esta cantidad de posibilidades son solo es la punta del iceberg, cuando incorporamos lo expuesto up supra de los costos determina un numero finito sin sentido práctico para la demostración de la relatividad.

Estamos convencidos que en realidad los costos tienen un comportamiento relativo, que en la medida que mas investigamos, que mas probamos determinar costos en un medio de alta tecnología y de cambios permanentes se acentúa mas la relatividad del costo.

Hasta aquí solo plantemos el problema.... Y ahora que?

Y ahora que??

Pensamos..... tenemos que encontrar una fórmula matemática de búsqueda errática, como la formula de las hormigas que al haber un obstáculo en su camino determina qué cantidad lo sorteara por la derecha y cuantas por la izquierda, como nos demostraba el Prof. Ercole, o que los precios los fije el cliente con nos contó el Prof. Lambertucci, o que los costos están dados por las sensaciones que percibe el cliente como alguna vez nos intento convence el Prof. Artigas, que lo importarte son los meso costos del Prof. Cartier... así podríamos menciona a todos y cada uno de nosotros y todos tendríamos la formula de los costos.

Pero como romper con este círculo creencias y convencimientos personales, ese YOISMO bien entendido que hablamos al principio.

Decidimos apelar a la experiencia de todos y a los muchos o pocos años de práctica en la determinación de los costos de los miembros del IAPUCO, por eso entregamos una encuesta **ANEXO I** de cuáles son los DIEZ TIP o los diez salvavidas que nos ayudan a salir a flote de este mar de costos, que usan para elegir el costo más conveniente, ya que en definitiva verdadero son todos.

7. Propuesta Propia Costos Híbridos

Se denomina costos Híbridos a todos aquellos que se determinan cuando se utilizan criterios de distintas metodologías para la determinación del costo.

TIP de costos

Los TIP en la determinación del sistema de costos que responda a la relación costo/beneficio en la gestión de una empresa, esta dado por los siguientes conceptos que mezclados nos acercan al costo necesario para el objetivo a cumplir.

Criterio

La definición de criterio es **Juicio para discernir, clasificar o relacionar una cosa.**

Un criterio es una condición/regla que permite realizar una elección, lo que implica que sobre un criterio se pueda basar una decisión o un juicio de valor o una norma para acceder a la verdad. La etimología de la palabra criterio procede de la palabra griega κρίνω / krínô -juicio o discernimiento-, que a su vez da origen a la palabra κρίνειν / krínein -discernir, juzgar- y de allí a la palabra κριτήριον / kritérion

También podemos aceptar la definición de criterio: **Es la capacidad o facultad que se tiene para comprender algo o formar una opinión:** esta definición es la que nos permite decir “me baso en mis propios criterios” y esto puede ser la trampa que nos lleve al yoismo, que solo se cura con la confrontación de nuestras decisiones con la realidad.

Creatividad

La creatividad es la capacidad de crear, de producir cosas nuevas y valiosas, es la capacidad de un cerebro para llegar a conclusiones nuevas y resolver problemas en una forma original.

La actividad creativa debe ser intencionada y apuntar a un objetivo; en la determinación de la información de costos siempre existe una clara definición del objetivo para lo cual se utilizara esta información.

En su materialización de esa creatividad aplicada a los costos puede adoptar distintas formas, como ocurre en la materialización de la creatividad en expresiones como las artísticas, literarias o científicas.

La determinación de costos creativos es en definitiva la producción de una idea, un concepto, una creación o un descubrimiento que es nuevo, original, útil y que satisface tanto a su creador como a otros durante algún periodo, y se caracteriza por la originalidad, por la adaptabilidad y por sus posibilidades de realización concreta.

Todos nacemos con una capacidad creativa que luego puede ser estimulada o no. Como todas las capacidades humanas, la creatividad puede ser desarrollada y mejorada.

Así, existen muchas técnicas para aumentar y desarrollar la capacidad creativa. Una de las más interesantes es la conocida como mapas mentales.

Éstas son algunas de las técnicas más utilizadas mundialmente para estimular la producción de ideas. Además, te servirán para poner en práctica tus habilidades creativas. Obtendrás mejores resultados si las trabajas en grupo aunque muchas de ellas también pueden ser utilizadas de forma individual.

Generar ideas

Guía Neuronilla para Generar Ideas

Análisis morfológico

Analogías

Biónica

Brainstorming o Lluvia de Ideas

Brainwriting

Conexiones morfológicas forzadas

Crear en sueños

CRE-IN

DO IT

El arte de preguntar

El catálogo

El porqué de las cosas (la brújula)

Estratal

Galería de famosos (Hall of Fame)

Generación de ideas a distancia

Ideart

Ideas animadas

Identificación o empatía

Imanchin

Inspiravideo

La inversión

Listado de atributos

Mapas mentales

Método 635

Método Delfos (Delphi)

Microdibujos

Mitodología

Morphing

Ojos limpios (fresh eyes)

Provocación

Relaciones forzadas (palabra al azar)

Técnica Dalí (imágenes hipnogógicas)

Técnica de Da Vinci

TRIZ

SCAMPER

4X4X4

Esta técnicas solo muestran la dispersión, y el caos conceptual que crearía la utilización de la creatividad como único principio en la determinación de información de costos, por eso estos TIP solamente son validos en su conjunto.

Observación

La observación es asocia a ***Examinar atentamente. Mirar con atención y cautela; atisbar. Darse cuenta de algo; percatarse.***

Del latín observatío, la observación es la acción y efecto de observar (examinar con atención, mirar con recato, advertir). Se trata de una actividad realizada por los seres vivos para detectar y asimilar información. La observación forma parte del método científico ya que, junto a la experimentación, permite realizar la verificación empírica de los fenómenos. La mayoría de las ciencias utilizan la observación y la experimentación de manera complementaria. La observación científica consiste en la medición y el registro de los hechos, los procesos internos y externos observables.

En costos la observación de todos los procesos generados por la empresa hasta los más mínimos, como los horarios del comedor, hasta los más complejos, como las reacciones químicas que se producen en algunas materias primas, y los procesos de interacción con proveedores, clientes, competencia y comunidad; también los procesos externos que afectan al desarrollo de la empresa deben ser del conocimiento del responsable de costos.

Esta actividad debe realizarse de forma objetiva, sin que las opiniones, los sentimientos, los prejuicios y las emociones influyan en la labor científica.

Apertura

Acción de abrir lo que está cerrado, este es el significado de apertura ¿qué es lo que está cerrado en costos que nos lleve a proponer la acción de abrir?. Después de muchos años en costos lo más cerrado que se encuentra son nuestras mentes que han fijado conceptos, dogmas, simbolismos que archivamos en nuestra memoria de acceso directo y recurrimos frecuentemente para resolver temas de costos.

La propuesta es pensar con apertura, dejarnos sorprender por ideas, conceptos, fórmulas, modelos, criterios que la creatividad nos acerque, como diría un publicista “no limitemos nuestra estupidez que de la idea más simple o impensada se encuentra la solución genial”.

Sentido Común

El sentido común son los conocimientos y las creencias compartidos por una comunidad y considerados como prudentes, lógicos o válidos. Se trata de la capacidad natural de juzgar los acontecimientos y eventos de forma razonable.

Por ejemplo: una persona tiene que trasladarse desde su hogar hasta la casa de un amigo que queda a diez kilómetros de distancia. Para llegar a destino, cuenta con dos caminos posibles, uno de los cuales atraviesa una zona peligrosa donde los asaltos son frecuentes. El sentido común indica que el sujeto debería tomar el otro camino.

Este sentido suele ser mencionado como una capacidad natural de las personas que no requiere de estudio o investigaciones teóricas, sino que surge en la vida cotidiana a partir de las experiencias vividas y de las relaciones sociales.

La dinámica del sentido común implica conocer las cualidades captadas por los sentidos externos y compararlas de acuerdo a las experiencias previas. Dicho proceso es realizado por este sentido interno y configura la percepción.

Otro ejemplo: un individuo debe llegar a su puesto de trabajo en menos de veinte minutos. Desde el lugar en donde se encuentra, el tren demora media hora en llegar. El sentido común supone que la persona debe optar por un medio de transporte más veloz si no quiere llegar tarde a su trabajo. Un taxi podría ser la opción indicada. El hombre deberá tener en cuenta otros detalles, como el costo del viaje: si el dinero que debe invertir para tomarse un taxi es mayor al que recibirá por su jornada laboral, el sentido común refleja que sería preferible llegar con demora, todos los individuos tenemos una conciencia de costos que aplicamos con el sentido común.

Independencia de Criterio

No depender de otra persona para tomar tus propias decisiones y no permitir que otros manipulen tu forma de pensar, libre para pensar y actuar

¡Hay que ver, qué mal sienta al personal que alguien diga lo que piensa y que lo que piensa no encaje en la casilla que ese mismo personal le tiene adjudicada! ¡Qué mal sienta al personal que alguien se niegue a que lo encasillen y piense y razone por su cuenta! ¡Qué mal sienta al personal que alguien piense a secas! ¡Con lo cómodo que es repetir los topicazos del grupo, la banda, la grey o la piara, sean éstas de derechas, de centro o de izquierdas!

Independencia es la cualidad o condición de independiente (que es autónomo y que n tiene dependencia de otro). El concepto suele estar asociado a la libertad. Por ejemplo: “Nunca me voy a casar ya que quiero mantener mi independencia y no rendir cuentas a nadie”, “Para lograr la independencia de mis padres, necesito encontrar.

Capacitación Constante

El conocimiento se ha convertido en un recurso valioso que revoluciona la riqueza de las organizaciones y de las naciones. El concepto de sociedad del conocimiento, que Peter Drucker desarrolló, se levanta como una consigna para la organización del futuro. Se tiene acceso al conocimiento mediante el uso de las nuevas tecnologías del aprendizaje.

Esto hace que la sociedad de conocimiento sea infinitamente dinámica y cambiante, y por supuesto, más competitiva. Se dice que en adelante ya no habrá países ricos y pobres, sino países avanzados con conocimiento y países ignorantes.

El conocimiento siempre se vuelve obsoleto en un periodo corto de tiempo. Lo único que se puede predecir acerca de una ventaja competitiva basada en el conocimiento, bien sea de un país, de una industria, de una institución o de un individuo, es que ésta pronto será desafiada por un competidor totalmente nuevo.

Por tal razón, la adquisición de conocimiento; es decir, el aprendizaje, no se puede suspender a ninguna edad. El aprendizaje continuo durante toda la vida de trabajo del individuo, será un requisito para todo trabajador de conocimientos.

El IAPUCO es en costo una fuente constante de conocimientos, que nos da una actualización en materias de costos, es por eso que consideramos fundamental una participación activa ya sea desde la asistencia a congresos, la lectura de ponencias, la especialización, y las actividades que se generen de capacitación y difusión de costos.

8. Conclusión

Estamos convencidos que ningún criterio por si solo nos puede llegar a contestar la pregunta..... ¿Este costo es en verdad el costo?... tampoco que la mezcla de dos o más criterios o metodología de costos lo pueda hacer.

Es por eso que proponemos sistema de costos híbridos basados en metodologías y criterios múltiples con aplicación de los Tip que comentamos en este trabajo para acercarnos al verdadero costo que nos permita decidir en la relación objetivo/costo.

El costo determinado solo será validado con el acierto de los hechos reales que conduzcan al éxito.

9. Anexo-Encuesta de TIP de determinación de costos

XXXVI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS					
La Pampa, octubre de 2013					
Titular	Asociado	Adjunto	J.T.P.	Auxil.	Otros
<p>Por favor exprese los 10 conceptos básicos o TIP para la determinación del costo</p> <p>El n° no indica jerarquía</p>					
N°	TIP				
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				

10. Bibliografía

- Anales de los Congresos del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Años 2000 hasta 2010.
 - Osorio, Oscar M. La capacidad de producción y los costos. Ed. Macchi. Buenos Aires. 1986 Cf. Boulding K. Análisis Económico Revista de Occidente. Madrid.
 - Clases Causales de Costos Dr. Aldo Mario Sota
 - Análisis de costos I - BILLENE Ricardo - Google Libros_files
 - <http://www.aulafacil.com/Contabcoste/Crscontcost.htm>
 - <http://www.slideshare.net/sghedin/teoria-general-del-costo>
 - <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/Oscar%20Osorio%202.pdf>
 - <http://www.intercostos.org/documentos/3-OSORIO.pdf>
-