

TITULO: Costos Totales. Una propuesta integradora en el Cálculo de Costos

RESUMEN

Costo, Precio y Valor son conceptos que en la jerga coloquial pueden confundirse fácilmente, y hasta ser utilizados como sinónimos.

El impacto de los Bienes Intangibles como los de Calidad, Impacto Ambiental, Sustentabilidad, Ética Social, Externalidades, etc. nos hacen dudar que, aún en contextos académico, nos estemos refiriendo a conceptos universalmente conocidos cuando hablamos de Costo, Precio y Valor.

El modelo industrialista para el cálculo de costos, en un mundo de productos / servicios “tecnológicos o digitales” suministran información para la toma de decisiones escasa, en el mejor de los casos, y errónea en el peor.

El cálculo de costos sobre “precios” contables de adquisición, no contempla las externalidades negativas generadas por el proceso mismo de actividad, la que debería ser mensurada en el ámbito público para su control y en el ámbito privado para su consideración y mitigación.

En este trabajo, pretendemos redefinir estos conceptos y proponer un modelo integrador a tener en cuenta para el cálculo de costos, basados en valores. Para ello hacemos un repaso de la evolución del modelo de costos y algunas observaciones que justificarían el porque de la diferencia entre el valor de libros y de mercado en las organizaciones del nuevo milenio.

PALABRAS CLAVE: Costos, Precio, Valor, Metodología de Costeo, Métodos de Valuación

TITULO: Costos Totales. Una propuesta integradora en el Cálculo de Costos

AUTOR:

Ferrari, Ariel Horacio. Contador Público (Universidad de Buenos Aires), Licenciado en Administración (Universidad de Buenos Aires), Master en Economía Empresarial (Universidad Torcuato Di Tella). Miembro de la Mesa Directiva del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Profesor regular de Gestión y Costos en la Universidad de Buenos Aires. Titular de las materias Costos I, Costos II y Competitividad y Costos de la Pontificia Universidad Católica de Buenos Aires, ex Vicepresidente Consejero Coordinador de la Comisión de Estudios de Costos del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. aferrari_uba@yahoo.com.ar, +54 11 6643 5799,

CATEGORIA: Ensayo.

1. UN MODELO TRADICIONAL DE NEGOCIOS

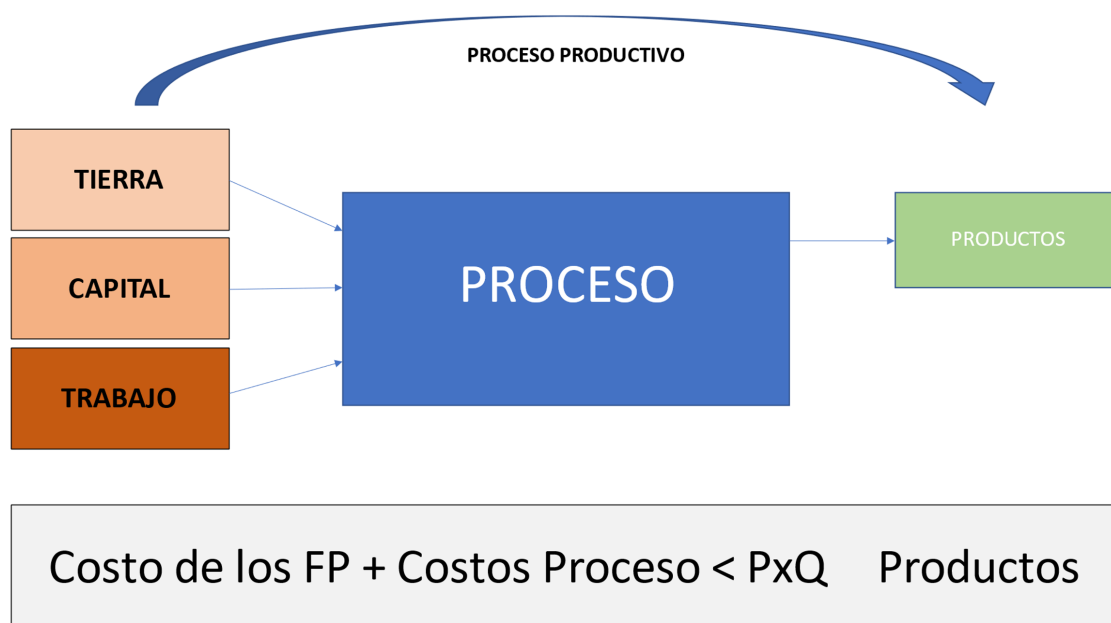
Para definir un sistema de información que sea útil para la toma de decisiones debemos asumir que tenemos como guía un “modelo”. En el caso de empresas (organizaciones con fines de lucro), este modelo asume la categorización de Modelo de Negocios.

Como veremos más adelante, nada impide que el presente modelo sea aplicado a otro tipo de organizaciones distintas a las de afán de lucro, pero también es cierto que se verán claramente las limitaciones de este para incluir estos últimos tipos organizacionales.

Teniendo en mente que un modelo no es más que un recorte de la realidad que sufre el filtro de quien crea el modelo, podríamos convenir que el siguiente gráfico incluye el paradigma de los componentes necesarios para desarrollar un negocio.

Luego del advenimiento de la revolución industrial, el modelo tradicional de negocios adquirió la siguiente fisonomía.

Ilustración 1. Modelo tradicional de negocios



Fuente: elaboración propia.

En este modelo, vemos que en la parte izquierda del mismo se ubican lo que en economía hemos denominado Factores de Producción, los que luego de sufrir un proceso de transformación, se convierten en productos.

Toda esta tarea es llevada a cabo dentro de un Ciclo Económico, que podrá tener distintas extensiones de tiempo según el producto del que se trate.

Sobre este modelo planteado, podríamos preguntarnos: ¿Por qué los factores de producción son tres y por qué son esos?

La respuesta tiene más que ver con saber como ha evolucionado el pensamiento económico, que con un análisis profundo de la forma de generar productos.

La economía como ciencia sufre las mismas vicisitudes de cualquier área de conocimiento reglamentada.

Así, la aceptación de los paradigmas de turno, son acumulados en el saber como si se tratara de capas geológicas que nos hablan de épocas pasadas.

Los Fisiócratas franceses e ingleses pensaban que el único (o más importante) factor de producción capaz de generar rentabilidad era el factor Tierra. De allí, su inclusión en el modelo tradicional. Este factor generaba como recompensa rentas, alquileres o peajes.

En un mundo con ideas fisiocráticas, y siendo la tierra un factor limitado, la única forma de expandir la riqueza sería descubrir nuevos territorios o conquistar los ya conocidos.

Los efectos sociales, económicos, políticos y militares de estas ideas son notorios y concretos.

Con el advenimiento del Capitalismo, básicamente surgido a partir de la invención de la máquina a vapor, el paradigma del Factor de Producción preponderante cambió de Tierra a Capital. El concepto de Capital, en aquellos años de la revolución industrial, no estaba

referido a lo financiero sino a lo productivo, es decir a las instalaciones, maquinarias, materias primas e insumos.

La aparición de La Riqueza de las Naciones de Adam Smith, marca el nacimiento de la economía como ciencia.

La fantástica transformación de las sociedades rurales en capitalistas afectó fuertemente la cultura, la forma de vida y las urbes metropolitanas. Asimismo, creó grandes bolsones de pobreza y miseria a aquellos que no eran dueños del Capital.

Por último, y bajo la influencia de Carlos Marx, el paradigma del Factor de Producción preponderante vuelve a cambiar. Marx razona diciendo que, si los Factores de Producción Tierra y Capital eran elementos inertes, los mismos necesitaban de alguien que los motorice. El único Factor de Producción que tiene esa habilidad es el Trabajo. Si la rentabilidad de las empresas, eran asignadas a los dueños de la Tierra y el Capital, se estaba expropiando dicha rentabilidad al su dueño original: el Trabajador. De allí concluye que el error no está en el Modelo de Producción, sino en la propiedad en manos privadas de los factores de producción inertes. La solución es, pues, no cambiar el modelo sino adueñar al Estado de los Factores Tierra y Capital, para que el mismo reparta la renta entre los trabajadores.

Es decir que, hasta aquí, el Modelo Tradicional de Negocios, no ha cambiado, ni aún cambiando de posición política, conservando su utilidad general, más allá de que en el tiempo se haya cambiado el nivel de importancia de cada uno de los factores de producción.

Ahora bien, para poder saber si este modelo de negocios genera rentabilidad, se necesita de un sistema de registración que permita medir dicha rentabilidad. El modelo pues, será

virtuoso y generador de rentabilidad, si la sumatoria de los Costos de los Factores de Producción más la Sumatoria de los Costos del Proceso son menores al Precio de la producción obtenida.

Claramente surge la diferencia entre magnitudes de Costo y magnitudes de Precios, aunque nos estemos refiriendo al mismo Producto.

La contabilidad, preexistente como técnica a la economía como ciencia, muestra su liderazgo en poder determinar si el modelo de negocios es rentable o no. Por su parte, la Contabilidad de Costos, como disciplina específica, surge como herramienta fundamental para medir los “inputs” del sistema.

En un mundo donde gran parte del PBI mundial estaba sustentado en la producción industrial, este modelo funcionaba adecuadamente.

Es un modelo determinista en donde la propiedad o control de los factores de producción definen la producción o el negocio a realizar, no permitiendo pensar en realizar otra actividad distinta.

2. UN MODELO TRADICIONAL DE NEGOCIOS “RECARGADO”

Los modelos “inmutables” pasan a ser obsoletos cuando la realidad a la que representaban ha cambiado. Quienes han generado el modelo, tienden a defenderlo a ultranza y tratan de forzar la realidad al modelo, cuando debería ser a la inversa.

De esta forma, asistimos a un Modelo Tradicional de Negocios que no tiene las virtudes de antaño porque la realidad ha cambiado tanto en los *inputs* como en los *outputs* del sistema.

Comencemos con el análisis de los *ouputs*. El mundo de los productos industriales le ha cedido paso al mundo de los servicios. La mayor parte del PIB mundial está en este sector de la economía.

Han operado muchos cambios como para que esto sea así. La sociedad del conocimiento y la “revolución del saber” han generado legiones de profesionales ofertando servicios, los cuales son demandados en forma masiva.

Asimismo, los productos *per se* no son competitivos, si no contribuyen con adicional diferenciador. Este último puede ser una forma de entrega (delivery, logística, etc.) o algún atributo diferenciador en cuanto a su prestigio (marca o percepción de calidad).

De esta forma, un producto con servicio pasa a ser un servicio en cuanto a su clasificación, si acordamos que lo secundario sigue a lo principal. Es harto conocido que muchas fábricas producen productos básicos que cambian en cuanto a su comercialización (y a su precio de venta) solamente por incorporar un logo de marca que “valoriza” el producto. Si el producto del ejemplo no es “marcado”, es menospreciado y por ende su posible comercialización tendrá un precio de transacción menor.

Es decir, que el mundo de los servicios genera una realidad completamente distinta en donde las apreciaciones de valor ya no son tan homogéneas y objetivas (uno de los principios básicos de contabilidad) sino que son más heterogéneas y subjetivas, primando los gustos y preferencias de cada individuo.

Las características propias de los productos industriales, hacía que pudieran medirse con magnitudes físicas o preestablecidas. Por ende, la comparación entre dos productos similares podía producirse con mediciones objetivas, cosa que no pasa con los servicios.

En el mundo de los intangibles e inmateriales, todo puede ser posible, y la diferenciación de precios (discriminación de precios en la jerga económica) esta a la orden del día.

Como ejemplo podríamos decir que la diferencia de precios entre un ticket de primera clase y uno de tarifa económica en un vuelo aéreo, es demasiado grande teniendo en cuenta el “servicio adicional” recibido por el usuario o consumidor, cuando el objetivo “funcional” es el transporte. Existen otros atributos que hacen que algunos consumidores estén dispuestos a pagar un sobreprecio por ese “servicio adicional”. Por el contrario, otros consumidores o usuarios no estarán dispuestos a pagar el sobreprecio por no poder “percibir el agregado de valor” del mismo. Si existe divergencia en cuanto a la asignación de valor, es mucho más difícil Valuar. Este es uno de los problemas básicos en contabilidad, que solo o mayoritariamente reconoce registraciones de transacciones respaldadas en operaciones formales y documentadas.

La generación de marca propia tiene sin dudas un valor de mercado, que no es reconocida por la contabilidad tradicional. Este es una de las razones de los valores bursátiles de algunas de las empresas que cotizan públicamente sus acciones y el valor proporcional en sus libros contables. Hay un valor (o desvalor) reconocido mayoritariamente por los inversores que la contabilidad no puede reconocer.

La contabilidad no reconoce entre otras cosas: Reputación de la Empresa, Motivación Interna, Cultura de Calidad, Honestidad de sus Funcionarios, Fidelidad de Clientes y Proveedores, Satisfacción Laboral, Generación de Marca propia, etc. Atributos todos, que son tenidos en cuenta al momento de vender o comprar una empresa.

Por todo lo dicho la inclusión de Servicios por el lado de los outputs sería necesaria para mejorar el Modelo.

Por el lado de los inputs, los tradicionales factores de producción incluidos en el modelo tradicional de negocios han perdido en la actualidad su condición de elementos excluyentes y/o indispensables para la generación de valor.

Comenzaremos con el análisis del factor tierra, el cual era un elemento limitado en el pasado pero que hoy no lo es tanto. Las nuevas técnicas de producción agrícola han aumentado exponencialmente la productividad por hectárea. Así, países o zonas con pocos o pobres recursos en cuanto a tierra fértil o productiva, gracias a nuevas tecnologías de producción o por el aditamento de agroquímicos y pesticidas han logrado generar récords de producción. Así mismo, el agregado de capital al factor tierra, mediante invernáculos, calefacción asistida, irrigaciones de distinto tipo, han generado la posibilidad de obtener productos a contra estación. Las semillas genéticamente tratadas han aumentado el poder germinativo en las primeras fases de la producción agrícola disminuyendo sensiblemente las pérdidas por falta de crecimiento. Es decir, que en terrenos o territorios donde la producción era escasa, gracias a los adelantos tecnológicos hoy nos enfrentamos a producciones de alto nivel.

Otras técnicas de cultivo como los hidropónicos, ni siquiera necesitan de terreno ya que la producción agropecuaria se realiza en vertical y sin que la planta este asida a ningún terreno.

Es decir, que salvo en industrias extractivas el factor tierra ya no es preponderante ni definitorio en la generación de valor.

En cuanto al capital, el cual antaño estaba referido a países determinados, gracias a la globalización ya no son identificables con estados en particular ni reconocen de fronteras o restricciones. La generación de valor basada en la acumulación de capital y acotada por las fronteras estatales ha desaparecido dejando que el capital transite yendo a aquellos países en donde la tasa de rentabilidad sea mayor.

En cuanto al factor trabajo, sucede algo similar al factor capital, ya sea que la mano de obra especializada se movilice hacia donde hallan más posibilidades de generación de valor, ya sea que el capital se movilice allí donde la mano de obra es más barata.

Por consiguiente, los factores de producción que eran determinantes de un diferencial en la tasa de generación de valor pasaron a ser elementos con movilidad propia y fácilmente adquiridos, siempre y cuando el proyecto de negocio sea rentable.

Por lo antes dicho, estos factores de producción (tierra, capital y trabajo) explican parte de la generación de valor, pero no la parte más importante.

En este modelo tradicional de negocios “recargado” tenemos que adicionar otro factor de producción que explique las nuevas actividades lucrativas de nuestro tiempo.

En nuestro criterio el factor de producción más importante el cual adicionaremos al modelo tradicional es El Empresario.

Entendemos como “empresario” a aquel que teniendo una idea de negocios que generen valor se encarga de adquirir el resto de los factores de producción para lograr el éxito del proyecto planteado. Bajo este concepto estamos incluyendo a los emprendedores, innovadores, estrategas, impulsores, etc.

La misma palabra “empresa” está íntimamente relacionada con el concepto de riesgo. Es decir, que el empresario al cual nos referimos es, en esencia, un visionario que evalúa el efecto costo-beneficio desde una perspectiva de generación de valor.

En este modelo “recargado” la ecuación de cálculo de rentabilidad basada en los costos contables tradicionales no alcanza para medir la generación de valor basada en los intangibles e inmateriales.

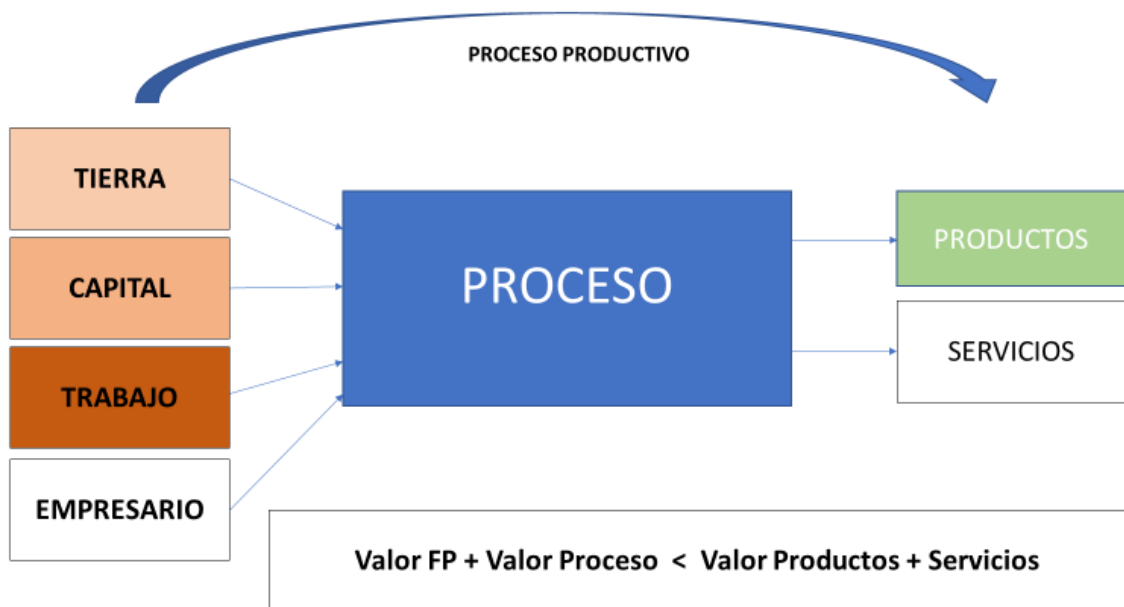
Es por ello por lo que la nueva forma de cálculo para constatar la creación/destrucción de valor deberá ser:

La sumatoria del Valor de los factores de producción ampliados + la sumatoria del Valor del proceso de transformación deberá ser menor al valor de los productos y servicios generados.

Como vemos, el cálculo basado en el Valor pasa a ser mucho más dificultoso y genera la necesidad de rever los paradigmas tradicionales de costos.

Por todo lo expresado, el nuevo modelo de negocios debería tener un formato como el siguiente:

Ilustración 2. Modelo tradicional de negocios “recargado”



Fuente: elaboración propia.

De aplicar los conceptos vertidos en este modelo, entendemos que el cálculo de valores diferirá sustancialmente de los conceptos de precio y costo.

La posibilidad de proponer la generación de productos y servicios innovadores es posible ya que el empresario puede encargarse de obtener los recursos necesarios para concretar el proyecto.

3. UN MODELO GLOBAL INTEGRADOR

Con el modelo tradicional de negocios “recargado” mejoramos mucho la representatividad del mundo real, pero aún queda por analizar la conformación organizacional actual.

En el análisis de “negocios” estamos acostumbrados a hablar de empresas, es decir, organizaciones con fines de lucro, pero en las últimas décadas la importancia a nivel global de otro tipo de organizaciones que no persiguen fines de lucro ha sido ampliamente reconocido.

Es por ello que el paradigma de un modelo integrador deberá tener en cuenta no solo a las empresas sino también a: asociaciones civiles, organizaciones deportivas, organizaciones sociales, organizaciones no gubernamentales, municipios, comunas, estados provinciales, estados nacionales, agrupaciones de carácter internacional, grupos de afinidad, partidos políticos, sindicatos, etc.

La sociedad en su conjunto ha tomado conciencia de la importancia social de las empresas. Es decir, que las empresas no solo son una cuestión que les interesa a los socios y accionistas de la misma, sino también implican un interés por su efecto externo. Una empresa debe ser bien administrada y por ende debe generar rentabilidad, pero, a su vez, es una fuente de generación de trabajo para una determinada comunidad y genera bienes y servicios que le son útiles. Es decir, que los conceptos de sustentabilidad, entendiendo como tal a la perduración en el tiempo de la organización, implica el mantenimiento de fuentes de trabajo y de oferta de bienes y servicios. La desaparición de una empresa por

una mala administración o falta de planeamiento no solo perjudica a los socios y accionistas de la misma.

Así mismo, existe una generalizada opinión en cuanto a que los procesos productivos deben tener en cuenta el efecto negativo que podría llegar a tener en el medio ambiente. Los economistas llaman a esto “externalidad negativa”. Esta externalidad negativa es asumida por la sociedad toda y no solamente por la empresa que la genera. Este hecho estaría demostrando que el cálculo de costos tradicional no incluye aquellos costos asumidos por la sociedad o el medio ambiente, aunque si considera la rentabilidad generada para la empresa. Claramente notamos que mientras la empresa obtiene rentabilidad, en el sentido tradicional de la palabra, la sociedad en su conjunto asume los costos implícitos de la externalidad negativa del proceso productivo.

Como ejemplo, podríamos citar una empresa que explota de forma indiscriminada y no sustentable los bosques nativos de una región, se queda con la rentabilidad de su actividad “económica” mientras que es la sociedad toda, actual y futura la que paga las consecuencias.

La tendencia es generar mecanismos que impidan que el objetivo de rentabilidad actual no sea mensurado frente a un cálculo de costo total (que incluya las externalidades).

Los estudios de impacto ambiental, los controles por parte de los estados, la generación de balances sociales y ambientales, apuntan a estos controles, sin mencionar el establecimiento de códigos de ética y conducta que permitan la aplicación de buenas prácticas en la generación de bienes y servicios.

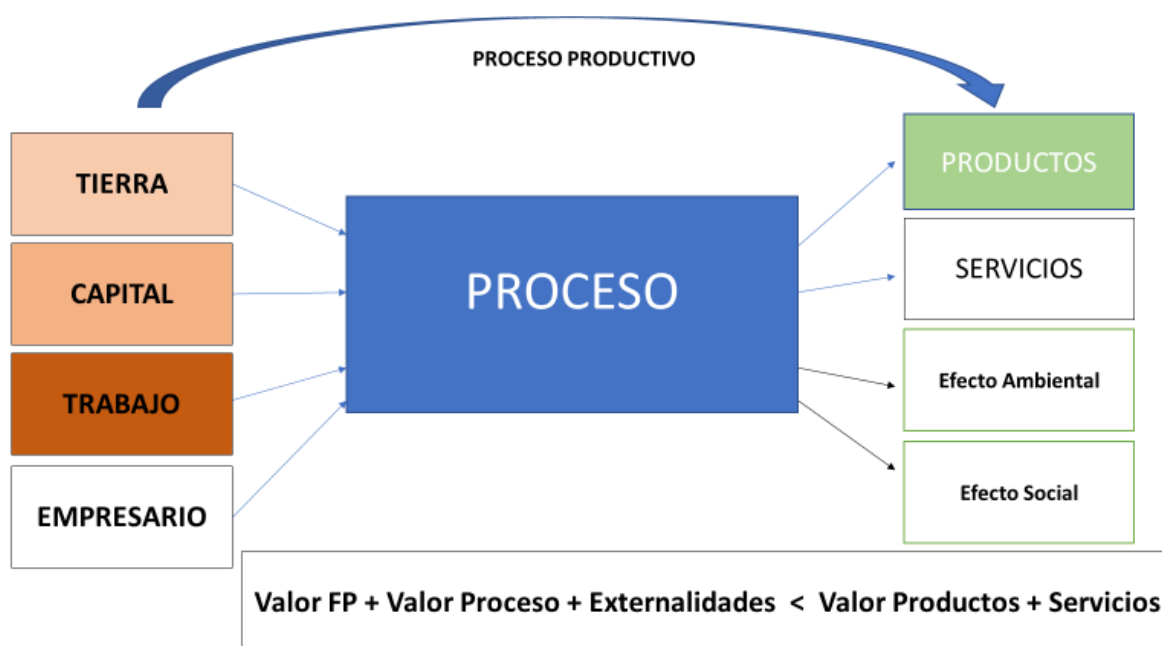
Otra de las actividades que quedarían fuera de los modelos de negocios tradicionales son las referidas a los “servicios” producidos por el estado.

El estado debería generar bienes públicos y también deberían aplicársele todos los conceptos antes comentados. Es decir. que el bien público generado debe ser un agregado

de valor versus el valor de los factores utilizados y el valor del proceso de generación del bien público.

Por lo visto hasta el momento, la contabilidad, la administración y la economía han tocado de forma tangencial esta problemática no generando al momento una propuesta totalizadora referidas a metodologías que incluyan procedimientos estimativos respecto a la generación de valor presente y futura de actividades tan diferenciadas como lo son la producción industrial y la generación de valor en bienes y servicios públicos.

Ilustración 3. Modelo global integrador



Fuente: elaboración propia.

4. COMPARACION DE LOS MODELOS

Los modelos antes definidos corresponden a momentos históricos distintos, y por ende a tecnologías distintas, en donde el mundo de los negocios se desarrolla en forma específica.

Esto no significa que no existan producciones en las cuales un modelo anterior sea más adecuado y explicativo que alguno posterior. Lo que también es cierto, es que no podemos explicar los “nuevos negocios” con modelos anticuados que explican fenómenos pretéritos.

Respecto de distintos tópicos que de alguna forma caracterizan los modelos de negocios y la forma como los registro y control, podríamos conformar el presente cuadro.

Ilustración 4. Comparativa de modelos – varios ítems

	MODELO TRADICIONAL DE NEGOCIOS	MODELO TRADICIONAL DE NEGOCIOS "RECARGADO"	MODELO GLOBAL INTEGRADOR
Visión Organizacional	Interna	Interna y Contexto	Interna y de contexto global
Sistema de información preponderante	Contable / Costos	Contable / Costos Basado en Valor	Contable / Costos Basado en Valor Social
Medición	Objetiva	Subjetiva	Subjetiva Global
Externalidades	No consideradas	No consideradas	Contempladas
Organización Principal	Empresa Generadora de Resultados	Empresa Generadora de Valor	Organizaciones Generadoras de Valor Social
Reportes Típicos	Balance	Balance	Balance
	Estados de Costos	Estados de Costos	Estados de Costos
		Informes de Generación de Valor	Informes de Generación de Valor
			Balance Social
			Impacto Ambiental
			Informe de Sustentabilidad
		Resultado de Triple Impacto	

Fuente: elaboración propia.

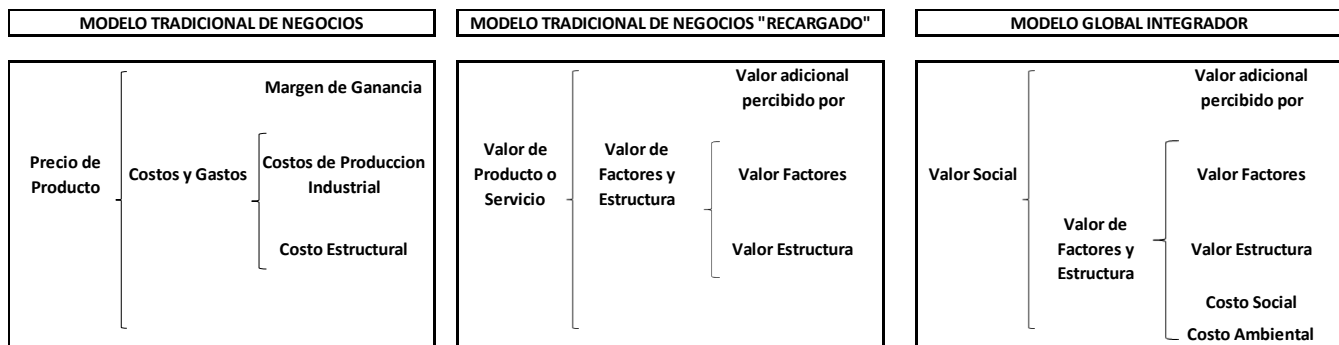
El modelo tradicional sería el adecuado para los productos industriales tradicionales. El modelo “recargado” sería mejor para productos y servicios con incorporación de tecnologías

blandas. El Global Integrador sería sumamente útil al momento de verificar el impacto social y ambiental y sería idóneo para ser aplicado en un análisis desde el sector público.

La adaptación de sistemas de costos y gestión atados a estos modelos sería de gran utilidad al momento de tomar decisiones.

Por último, al momento de analizar estructuras de Costo – Precio y Valor, la comparativa sería la siguiente.

Ilustración 5. Comparativa de modelos – Costo, Precio y Valor



Fuente: elaboración propia.

5. CONCLUSIONES

- El mundo actual es mucho más complejo que los modelos tradicionales utilizados en las diferentes áreas de las ciencias económicas, es por ello que, discutir nuevos modelos representativos de la realidad compleja existente, es de absoluta necesidad, para luego poder definir técnicas de aplicación.
- En la presente ponencia, hemos propuesto un modelo integrador que considera la base teórica utilizada en las técnicas tradicionales de valuación de negocios, pero a la cual le agrega otros intereses como los que genuinamente demandan las sociedades modernas.
- La adecuación de las técnicas profesionales que satisfagan los distintos objetivos de información para la toma de decisiones, debe ser un objetivo prioritario de los

profesionales en la materia, los cuales deberíamos abrir una discusión amplia y franca respecto de la utilidad que brindan los reportes que hoy producimos.

- La evolución de las ideas económicas contables y de costos nos debe marcar el camino para la mejora continua en cuanto a la provisión de información útil, segmentada y adecuada, que reclaman los distintos usuarios de esta.
- En un mundo globalizado las externalidades negativas suelen tener un impacto mucho mayor en aquellos lugares del mundo en donde el desarrollo aún no ha llegado.
- La puesta en “agenda” de temas como sustentabilidad, bienes públicos, gobernanza, creación de valor, balance social, ética empresarial, cultura de la calidad, etc. deben ser la guía al momento de configurar un nuevo modelo integrador de generación de bienes y servicios.