

# LOS COSTES Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Oscar Osorio

*(Capítulo de la obra: Elementos de Contabilidad de Gestión. Ediciones AECA.  
Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1994)*

## INDICE

1. LA CONTABILIDAD, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS.
  - 1.1. La contabilidad de gestión.
  - 1.2. La Contabilidad de Costos.
2. NECESIDAD DE FORMALIZACIÓN DE UNA TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS EN CONTABILIDAD.
  - 2.1. El campo de la teoría.
  - 2.2. El concepto de Costo.
  - 2.3. La Teoría general de los costos y la Teoría de la producción.
  - 2.4. Las relaciones lógico funcionales como generadoras de costos.
  - 2.5. Los factores de influencia en las relaciones formales de la Teoría general de los costos.
3. LA TEORÍA DE LOS COSTOS Y SU CORRESPONDENCIA CON LOS CRITERIOS EPISTEMOLÓGICOS.
  - 3.1. El conocimiento científico.
  - 3.2. El carácter científico de la Contabilidad.

En este trabajo sostenemos la necesidad de la formalización expresa de una Teoría general de los costos, en el ámbito de la Contabilidad y especialmente en el de la Contabilidad de gestión y procuraremos justificar algunos aspectos de su estructura interna o aspectos básicos que debe contemplar.

### **1. LA CONTABILIDAD, LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD DE COSTOS**

La Contabilidad es indudablemente una ciencia fáctica, empírica o aplicada, que tiene distintos campos de estudio, los que respecto de las organizaciones pueden sintetizarse en dos áreas: la Contabilidad externa, financiera o patrimonial y la Contabilidad interna o de gestión. Las teorías propias de una y otra deberán adecuarse a lo que la epistemología establece como requisitos o condiciones para su calificación como Teorías científicas.

Los modelos específicos que se desarrollan en la Contabilidad responden a necesidades y objetivos diferentes, como consecuencia de la combinación de las siguientes circunstancias.

1. La diferente categoría y jerarquía de los usuarios.
2. El contenido de las Teorías, que se ocupan de diferentes porciones de una misma realidad global, interpretada de diversa manera, respondiendo a un conjunto de hipótesis específicas distintas, para satisfacer objetivos diferentes.

Los usuarios podrán ser externos o internos respecto de la organización en la que se producen los fenómenos que la Contabilidad estudia, analiza, mide, registra, informa y que como opinamos más abajo debe *interpretar*.

En general, se identifica principalmente con los usuarios externos la rama conocida como Contabilidad financiera o externa.

Sabemos que en la Contabilidad financiera las Teorías que se han elaborado se refieren predominantemente al conocimiento de los fenómenos patrimoniales, o de la riqueza de las haciendas, aunque los fenómenos que concluyen en éste último y las relaciones que los gobiernan tienen jerarquías de intereses y de importancia diferentes.

López de Sa<sup>1</sup> se refiere a aquellas relaciones lógicas clasificándolas en: relaciones esenciales o de sustancia del fenómeno, dimensionales o de medida y ambientales o de procedencia del fenómeno; lo que es también aplicable, como veremos, al aspecto específico que motiva este trabajo.

Es evidente que esta rama de la Contabilidad es la que ha alcanzado un mayor desarrollo, en especial por la necesidad de uniformar el "output" del Sistema contable y brindar a los usuarios externos una razonable seguridad respecto del contenido de los Informes o Estados periódicos de publicación, mediante el dictado de normas de cumplimiento obligatorio en la mayoría de los casos, nacidas de prescripciones legales o de dictámenes de organismos técnicos profesionales, según los países, las que van a constituir algo así como el "derecho positivo" dentro del Derecho.

Antes de continuar, creo que debe replantearse la concepción limitada actual de la Contabilidad, como Sistema de información referido a la identificación, medición y registración de los fenómenos económicos que afectan a todas las unidades económicas; pues en mi opinión *la Contabilidad adquiere el nivel de Ciencia, recién cuando no se limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la INTERPRETACIÓN de los fenómenos propios de la circulación económica*, concepto éste que aún no se encuentra claramente entendido, salvo en algunos investigadores.

Decía Mario Pifarré Riera<sup>2</sup>, en el mismo sentido de lo expuesto, que;

"La contabilidad tiene sus propias leyes y enuncia sus" "principios científicos. La Contabilidad no se limita a" "registrar proposiciones empíricas; utilizando la lógica y la" "matemática, fomenta también proposiciones que tengan validez" "general por inferencia".

La incorporación de hipótesis interpretativas, acerca la Contabilidad, y en especial la Contabilidad de gestión a la economía de empresa, pudiendo hasta suponerse una cierta identificación con ésta.

Queremos hacer notar que pese a que en las últimas décadas, se observa en la investigación contable una lenta evolución desde lo que podemos considerar como un enfoque tradicional y dogmático a métodos mas modernos, rigurosos y generalizados, aún se observa una marcada influencia de las Teorías patrimoniales que se sintetiza en dos aspectos principales: Juicios de valor que convierten a la Contabilidad en dogmática y su reflejo en la creencia de que ella tiene un objetivo único que se expresa en un modelo particularizado, entendido también como único o exclusivo.

Coincidimos con Mattessich<sup>3</sup>, que ya hace 20 años, decía respecto de la Contabilidad, que aquel

---

<sup>1</sup> Lopez de Sa: Teoría Geral do conhecimento contábil (Lógica do objeto científico da contabilidade). IPAT- UNA- Belo Horizonte M.G. Brasil.

<sup>2</sup> Pifarré Riera, Mario: Naturaleza de las leyes contables. Técnica Económica. 1961

<sup>3</sup> Mattessich, Ricardo: Cuestiones metodológicas previas y problemas de una Teoría general de la contabilidad. Accounting Review. Julio 1972

cambio podía resumirse en:

1. Formulación y utilización de términos bien definidos y conceptos empíricamente significativos en contraposición al empleo de expresiones vagamente descriptas y conceptos no operativos.
2. Adaptación de instrumentos científicos generales y métodos de las ciencias matemáticas, filosóficas, económicas y del comportamiento a la teoría de la contabilidad, en vez de utilizar y particularizar un marco conceptual sumamente especializado.
3. Orientación hacia la contabilidad específica y hacia modelos de información de gestión para objetivos concretos contra la aceptación dogmática de un fin único, global o indefinido.
4. Procedimientos de comprobación sistemáticos a través de los cuales los modelos e hipótesis alternativos (para un mismo objetivo) pueden ser comprobados en cuanto a su pertinencia, seguridad, exactitud, eficiencia, oportunidad o quizás rendimiento total, en lugar de la simple comprobación jerárquica y cumplimiento de convencionalismos.
5. Integración de áreas contables específicas en una entidad coherente en vez de un conjunto de convenciones defectuosamente conectadas, dogmas, reglas y modelos particularizados y aislados

Si bien estos cambios pueden observarse en las conclusiones de algunos investigadores no se han generalizado y volvemos a insistir, como consecuencia de una aún notable influencia de criterios propios de la Contabilidad financiera.

### **1.1. La contabilidad de gestión**

El desarrollo de la Contabilidad para la dirección, administrativa o de gestión con un sentido amplio, no ha alcanzado el desarrollo debido, aún cuando últimamente se observa un notable avance, al menos en el desarrollo de técnicas de aplicación, quizás por que ella no es esencialmente normativa (y en nuestra opinión no le sería aplicable "norma" alguna en la acepción clásica), pues orienta su búsqueda del conocimiento hacia la interpretación de los comportamientos en la circulación interna de valores dentro de las organizaciones y su objetivo está vinculado, fundamentalmente, con la Toma de decisiones y el Planeamiento y control de las unidades económicas en su conjunto y de las operaciones en particular, teniendo por principales destinatarios a los decisores internos de la organización.

Creemos que los desiguales avances se han producido como consecuencia del desarrollo hipertrófico de la rama más conocida; pues el sistema relativo al estudio de la circulación interna de valores de los entes, que tiene entidad propia e independiente, se ha subordinado durante mucho tiempo a la búsqueda de "valores" con un objetivo patrimonial, lo que aún predomina en algunos Planes de contabilidad nacionales.

Dice Carlos Mallo<sup>4</sup>:

"La contabilidad de dirección o gestión" "plantea su campo en la asignación eficiente de los recursos," "analizando tanto las funciones de producción como la de costes" "y el comportamiento de los mercados. Su objetivo consiste en la" "maximización del beneficio".

Coincidimos con Mallo, aún cuando debe tenerse cuidado con el objetivo de "maximización del beneficio", que no puede entenderse como una expresión absoluta, sino condicionada a circunstancias de tiempo y lugar, y de manera especial a las políticas empresarias a largo plazo o de estrategia competitiva.

### **1.2. La Contabilidad de Costos**

---

<sup>4</sup> Mallo, Carlos: Contabilidad de Costes y de Gestión. Ed. Pirámide. Madrid. Pág. 45.

La Contabilidad de costos es un sistema que se desarrolla en la Contabilidad de gestión alejado del Sistema de la renta como objeto exclusivo, tal como es reflejado por la contabilidad externa, aún cuando subsidiariamente pueda brindar a aquél cierta información resultante de él, y tomar de la contabilidad externa, datos vinculados con los precios negociados de los factores productivos utilizados en los diferentes procesos y áreas de actividad, los que no siempre serán válidos para la Toma racional de decisiones, en función de los costos.

En realidad, tiene una referencia específica al ámbito interno de la empresa, en tanto que la contabilidad de gestión es más amplia conectando el entorno interno con el contexto externo. No obstante, las interpretaciones de los fenómenos económicos que debe hacer la contabilidad de gestión, reconocen una relación funcional con los costos.

Si analizamos el desenvolvimiento histórico de la Contabilidad de costos, observamos que salvo los esfuerzos ya antiguos de la escuela continental europea, no se han producido en el tiempo, mayores aportes teórico científicos, salvo excepciones, sino una acumulación de técnicas, la mayoría de ellas vinculadas con procedimientos de concentración de los costos propios de la actividad manufacturera o de transformación; véase sino el moderno ABC, al que desde otro punto de vista se le atribuyen propiedades "milagrosas", que no posee; pues en mi opinión no es más que una técnica útil para la determinación de costos unitarios en ciertas ocasiones.

Tampoco conocemos aplicaciones a la Contabilidad de Costos de las Teorías de Axiomatización en la contabilidad que tan brillantemente han desarrollado Mattessich e Ijiri ya hace mucho tiempo para la Contabilidad en forma genérica\*.

## **2. NECESIDAD DE FORMALIZACIÓN DE UNA TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS EN CONTABILIDAD**

Decíamos en un trabajo anterior<sup>5</sup> que existen dos grandes grupos de hechos económicos registrables en toda organización:

- a) Las transacciones con el "contexto externo", en las que la organización actúa como sujeto no exclusivo y en las que su magnitud en términos monetarios está siempre objetiva y naturalmente expresada, aún cuando para su comparación en el tiempo sea necesario homogeneizarla, por razones principalmente vinculadas con los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.
- b) La transformación interna de los factores productivos, con objeto de añadirles valor, en cuyo caso el ente actúa como sujeto exclusivo y que no tienen una expresión monetaria objetiva, dado que, por naturaleza, se trata de fenómenos predominantemente físicos o circulatorios.

Si consideramos lo expuesto respecto de los dos grandes subsistemas en que suele dividirse la Contabilidad, resulta clara la identificación de la contabilidad financiera con el primer grupo de fenómenos y de la contabilidad de gestión con el segundo.

En lo que hace a los costos, y su estudio por la Contabilidad, se observan tres circunstancias:

- 1) El objetivo tradicional de su estudio por la Contabilidad de Costos estuvo fuertemente influenciado por el peso de la concepción propia de un sistema ajeno y restrictivo: la valuación del patrimonio, es decir su consideración dentro del denominado por la escuela italiana, Sistema de la renta, como ya hemos dicho.

---

\* Por ejemplo: Ijiri Yuri. Axioms and Structures of conventional Accounting Measurement Mattessich Ricardo: Hacia una fundamentación general y axiomática de la Ciencia Contable. Accounting Research. Septiembre 1957)

<sup>5</sup> Cartier, Enrique N. y Osorio, Oscar M.: La Teoría general del costo: un marco necesario. Presentado en el Evento científico sobre Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el proceso de integración iberoamericana. La Habana 1992.

- 2) Se han desarrollado técnicas para solucionar aspectos puntuales o coyunturales, especialmente en el área de los costos industriales, que es sobre lo que más se ha escrito y se escribe, marginándose otras actividades.

Debe destacarse que algunas de esas técnicas, parten de supuestos absurdos, tales como el procedimiento de asignación, a los coproductos, de los costos comunes hasta el punto de separación en la producción conjunta, en base a los precios de venta y sus diferentes alternativas.

- 3) No existe una Teoría general formalizada que interprete las relaciones entre los factores utilizados en todo proceso productivo y sus resultados, aún cuando hay trabajos sobre algunos aspectos parciales.

Es de aplicación lo que decía Mattessich<sup>6</sup>, citando a E. Kohler, y refiriéndose genéricamente a la Contabilidad que "hasta ahora no se ha hecho un análisis completo de los principios ni se ha puesto gran empeño en distinguir los principios fundamentales o axiomas de los principios derivados y procedimientos".

Lo dicho, pese a haber sido escrito hace 36 años, sigue teniendo vigencia. Pero de alguna manera refleja un estado existente en la visión anglosajona de la contabilidad, que olvida las conclusiones de la que podríamos llamar antigua Escuela europea continental, la que a través de los escritos de Schneider y Schmalenbach en Alemania y Zappa, Besta y Onida en Italia, por no citar sino a los más conocidos, se había adelantado y alertado sobre el error y el peligro de limitar el campo de la Contabilidad, quitándole su base racional y lógica y su fundamento natural, acentuando su carácter técnico, supliendo una estructura teórica que fue suprimida. Pero como la técnica no puede ser nunca un sustituto de la teoría, la Contabilidad se ha desviado hacia los detalles, destacando lo puramente formal<sup>7</sup>.

#### *Contenido y estructura de una Teoría general 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<sup>8</sup>.*

Esa utilidad podrá ser de forma (industria), de tiempo y lugar (transporte), de cambio (comercio), etc.

También podríamos decir con Requena Rodríguez<sup>9</sup> que la actividad productiva implica la combinación funcional de un conjunto de variables, adoptando distintas formas según la naturaleza de las mismas y sus modos posibles de combinación, lo que requiere el conocimiento de sus propiedades y las

---

<sup>6</sup> Mattessich, Ricardo: Hacia una fundamentación general y axiomática de la Ciencia Contable. Accounting Research, Vol. 8, N° 4. Septiembre 1957.

<sup>7</sup> CF. Manuel de Torres en el prólogo de la segunda edición española de la obra de Erich Schneider. Contabilidad Industrial. Ed. Aguilar.

<sup>8</sup> Osorio, Oscar M. La capacidad de producción y los costos. Ed. Macchi. Buenos Aires. 1986 Cf. Boulding K. Análisis Económico Revista de Occidente. Madrid.

<sup>9</sup> Requena Rodríguez, José M<sup>a</sup>: La Contabilidad como ciencia de información de estructuras circulatorias: Contabilidad no económica. Barcelona 1992

relaciones en que es preciso integrarlas.

## **2.1. El campo de la teoría**

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.

## **2.2. El concepto de Costo**

Cabe ahora definir que debe entenderse por costo en nuestra opinión.

Creemos que el costo puede definirse como: el sacrificio necesario de factores productivos (o bienes económicos), valuados de diferente manera, con el objeto de obtener un resultado productivo, (o generar un ingreso) más o menos diferido en el tiempo.

Por razones de homogeneización resulta necesario expresar los sacrificios en alguna unidad, pudiendo aceptarse la monetaria como la más representativa, pero no la única.

Como puede verse no nos ceñimos al concepto del costo como adición de consumos concretos sino que preferimos el concepto genérico del "sacrificio", incluso de factores abstractos.

## **2.3. La Teoría general de los costos y la Teoría de la producción**

Como una Teoría de los costos no puede desarrollarse prescindiendo de una Teoría de la producción, debemos hacer notar que aquella debería reanalizar la Teoría clásica de la producción en la economía, pues sus postulados no son de aplicación general, sino que, los que realmente tienen validez destacada son los propios de la Economía de empresa, a la que de alguna manera debe responder la Teoría general de los costos, por estar ambas inmediatamente vinculadas, al punto que podríamos decir que existe, entre ellas, casi una relación de subordinación.

La economía política abordó el problema de los costos, en vinculación directa con la Teoría de la producción ya en el siglo pasado, con un planteamiento macroeconómico y un carácter fragmentario, observándose que en general los problemas de la producción, son tratados en forma genérica y subordinados a los problemas del mercado. Además se superponen, en su análisis, dos planos diferentes: el macroeconómico y el auténticamente empresarial.

La teoría clásica de la producción en la economía está referida a resultados productivos identificados con productos terminados para su venta, o sea bienes físicos, en tanto que no siempre los resultados productivos en la empresa son bienes, concepto propio de las actividades primarias, extractivas o industriales, sino también y cada día más: servicios o bienes no concretos.

Por lo tanto, si bien la Teoría económica de la producción constituiría una base de referencia, no podría aceptarse sin el debido acomodamiento a cada realidad.

En primer término, no es válido su uso solo para el conjunto de la producción del ente, sin considerar cada uno de los procesos productivos en que se divide aquella, en algunos casos coincidentes con centros de actividad diferenciados.

Por otra parte, si se observan las funciones genéricas de la producción elaboradas por la teoría económica, pareciera que ellas se refieren a la monoproducción; es decir que se generaliza un caso particular y muy raro en las organizaciones modernas.

Coincidimos con Schneider<sup>10</sup> que sostenía que deben considerarse separadamente los diferentes factores productivos que intervienen en todo proceso, según sean estos limitativos o sustitutivos, lo que dará lugar a diferentes relaciones funcionales.

Por otro lado, las funciones de producción de la economía se basan en la hipótesis "ceteribus óptimus", según la cual el empleo de los medios productivos se realiza sin desperdicio alguno, lo cual no coincide siempre con la realidad.

En otro orden, creemos que las funciones de producción clásicas, no consideran las posibles combinaciones alternativas de factores, que dependen de la versatilidad de la tecnología de producción empleada, ni lo que en nuestra opinión es fundamental: la capacidad de producción y su desaprovechamiento cuando los niveles de actividad son inferiores a aquella.

Por lo tanto, una Teoría general de los costos debería, como hemos dicho, ajustar las hipótesis sostenidas por la teoría económica, a las realidades propias de cada unidad económica, considerando:

1. La imperfecta divisibilidad de los factores productivos.
2. La poliproducción 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

Es decir que a diferentes realidades en las diferentes unidades económicas, cabrían funciones económicas de producción diferentes, no solo determinadas por el condicionamiento de la tecnología de producción empleada.

#### **2.4. Las relaciones lógico funcionales como generadoras de costos**

En la Teoría de los Costos, es evidente que, como en toda teoría, estarán presentes imprescindiblemente ciertas relaciones lógicas de diferente jerarquía como las define López de Sa.

La Teoría deberá plantearse hipótesis específicas alternativas si consideramos que *no existe "el costo" en forma unívoca, 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.*

Acá es donde surge claramente la diferencia entre los costos dentro del Sistema de la renta y los requerimientos de la gestión efectiva de las unidades económicas.

Coincidimos con Spranzi<sup>11</sup> cuando dice que la lógica de la teoría de los costos es típicamente funcional y asume la tarea de construir esquemas de análisis de la variabilidad de los costos de producción,

---

<sup>10</sup> Schneider, Erich: Teoría della produzione. Milán 1942.

<sup>11</sup> Spranzi, Aldo: La variabilidad de los costos de producción. Ed. Montecorvo. Madrid 1966.

útiles para la previsión e interpretación de la variabilidad misma y que estos esquemas sólo pueden tener naturaleza funcional.

La consideración funcional incluye la definición de una mecánica del movimiento de los costos, indispensable para prever las variaciones de los mismos en conexión con determinados hechos de gestión y para interpretar aquellas variaciones u otras en relación con los factores que las han provocado.

Los esquemas de correlación estarán basados necesariamente en hipótesis e implican la consideración de ciertas cadenas o grupos de correlaciones aisladas del sistema completo, mediante una identificación selectiva de caracteres y de relaciones dinámicas.

Si bien existe una interdependencia general entre los hechos o fenómenos económicos que constituyen un sistema dado, ello no impide una consideración de los mismos de forma aislada y abstracta, cuando la observación tenga lugar en los aspectos funcional y tecnológico.

Desde el punto de vista metodológico esta posibilidad de considerar los fenómenos en forma aislada, es válida cuando a través de ese aislamiento puede aclararse el mecanismo de su carácter complementario.

Dice Barbieri: "Solo puede ser observado el fenómeno en su conjunto cuando se consigue dividirlo en los componentes de los que surgen las leyes que lo gobiernan"<sup>12</sup>. Esto significa que para lograr la unidad es necesario tener en cuenta las modalidades de las partes en el conjunto que asume, en todos los casos, un carácter de complementariedad.

Por lo expuesto, la Teoría de los costos no debe basarse en el análisis causal sino en el funcional.

Si decimos, por ejemplo, que el aumento en el volumen de producción es causa generadora de una cierta variación en los costos, cometemos un error. Pues el incremento del volumen de la producción es sólo un factor de influencia y no una causa en sentido propio, pues la decisión de aumentar la cantidad producida y sus consecuencias está basada en otras circunstancias que hacen a la gestión. Por lo tanto, aquello que podríamos denominar causa inmediata depende de otras causas.

Es decir que 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.

Para comprender nuestra posición respecto de la Teoría general de los costos, debemos aclarar que en nuestra opinión ésta debe analizar, dentro de las diversas relaciones del "sistema empresa", las relaciones funcionales entre costos y factores de influencia.

Los esquemas de correlación que se definan, conforme a ciertas hipótesis, deben permitir:

1. La valoración, prospectiva y retrospectiva de las repercusiones que en los costos tienen o pueden tener ciertos sucesos.
2. La interpretación de todas o determinadas variaciones.

Ello implica la fijación de ciertas premisas fundamentales.

No cabe duda que la corriente central de la investigación científica consiste en la búsqueda, explicación y aplicación de las leyes científicas, cuya deducción y establecimiento será responsabilidad de la Teoría.

---

<sup>12</sup> Barbieri, Benedetto: Il método statistico nello studio dei fenomeni osservazionali. Torino 1962. pag. 44.



Estas leyes podrán, según los casos, corresponder a enunciados nomológicos, enunciados nomopragmáticos o enunciados metanomológicos.

Los primeros, serán proposiciones (a veces en forma de ecuaciones) acerca de pautas objetivas; los segundos serán relaciones invariantes al nivel pragmático y los últimos serán prescripciones metodológicas y/o principios ontológicos.

Por ello la Teoría de los costos podrá expresarse en algunos de estos distintos enunciados, siempre referidos a la realidad observada, aunque algunos de ellos puedan ser enunciados teóricos de aplicación general e ineludible.

Sostenemos que todo concepto unívoco del costo es errado, pues lleva consigo la no consideración de que en todo costo están presentes dos componentes<sup>13</sup>.

- El componente físico, concreto o real, referido a la cantidad de factores sacrificados para alcanzar un objetivo determinado, o mejor aún una acción integrante de un proceso productivo cualquiera para alcanzar un resultado.
- El componente monetario, o sea el "precio" o "valor" de aquel componente, negociado o asignado.

El primero no necesariamente será invariable para una misma acción, pues su magnitud dependerá de determinados criterios de racionalidad y eficiencia, y el segundo será cambiante según el criterio utilizado para su valuación, pues podría tratarse de un valor negociado (precio) o asignado (precio de reposición, precio esperado, precio estándar, precio histórico (negociado) ajustado, (por ejemplo por el demérito en el valor del signo monetario, en caso de inflación), y aún en ciertos casos del "costo de oportunidad", incorporado como "valor" del uso alternativo de un factor.

Como puede observarse no aceptamos la existencia de lo que alguna vez la doctrina alemana denominó "costos monetarios"; pues, en todos los casos, puede rastrearse en todo costo la presencia de una magnitud cuántica, física u objetiva, a la que están vinculados.

Por lo tanto, *consideramos no sensato hablar unívocamente de "costo" y estudiarlos sin proceder a su desintegración, pues los dos componentes que los determinan tienen comportamientos diferentes.*

Debe reconocerse<sup>14</sup> que la observación y determinación de los costos debe efectuarse teniendo en cuenta que existen dos valoraciones o supuestos diferentes en cuanto a la formación de los mismos en todo proceso productivo, que pueden considerarse como problemas de determinación cuantitativa.

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.

---

<sup>13</sup> Osorio, Oscar M. Op.cit.

<sup>14</sup> CF. Spranzi, A. op.cit.

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"<sup>15</sup>.

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 y 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 condicionarán 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.

## **2.5. Los factores de influencia en las relaciones formales de la Teoría general de los costos**

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:

---

<sup>15</sup> Schneider, Erich: Contabilidad Industrial. Ed. Aguilar.

### *1. Capacidad instalada y niveles de actividad programada y real<sup>16</sup>*

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 cual 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 (sobrevaluación) 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*

---

<sup>16</sup> Osorio Oscar M. op.cit.

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.

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.

#### *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).

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.

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.

## **3. LA TEORÍA DE LOS COSTOS Y SU CORRESPONDENCIA CON LOS CRITERIOS EPISTEMOLÓGICOS**

Veamos ahora si la Teoría general de los costos puede constituir una Teoría científica, conforme sostienen los epistemólogos.

Dice Ricardo J. Gomez<sup>17</sup>:

---

<sup>17</sup> Gómez Ricardo, J.: Las Teorías científicas. Ed. El Coloquio, Buenos Aires, pág. 22

Una teoría científica es un conjunto de enunciados tales que:

1. Todos los enunciados de S deben referirse a un tipo determinado de objetos.
2. Todos los enunciados de S deben ser verdaderos; "o sea designar un estado de cosas existente". (El encomillado es nuestro).
3. Las consecuencias lógicas de los enunciados de S pertenecen a S.
4. Ciertos términos de dichos enunciados se aceptan sin definición, los restantes se definen.
5. Ciertos enunciados se aceptan sin demostración, los restantes se demuestran.

En los casos 4 y 5, se sobreentiende, "a partir de los anteriores", pues, los términos que se definen hay que definirlos a partir de los que no se definen y los que se demuestran hay que demostrarlos a partir de los que no se demuestran.

Creemos que la Teoría general de los costos, cuya formalización proponemos, es una Teoría científica, pues:

1. Los enunciados de la misma estarán referidos a un Universo dado, compuesto por los múltiples factores de influencia que generan costos y su variación en todo proceso productivo, entendido como el conjunto de acciones capaces de generar utilidad o añadir valor.
2. Todos los enunciados (expresados en un lenguaje semánticamente abierto, o sea estructurado en una jerarquía compuesta por un lenguaje objeto y metalenguajes referidos a aquel), para ser considerados materialmente adecuados, deben ajustarse a la noción aristotélica "X es verdadero solo si p...". Por ejemplo: los costos variarán en el mismo sentido de los cambios en los volúmenes de la producción y proporcionalmente a ellos, si y solo si existe una relación de proporcionalidad absoluta o constante para todo nivel, para el componente concreto, permaneciendo constante el componente monetario unitario.
3. Las consecuencias de cada enunciado serán de aplicación sólo al universo de objetos respecto del cual se han elaborado. Lo cual significa que las leyes deducidas serán de aplicación a un proceso en un contexto dado o definido, y serán válidas para él pero podrán no serlo para otros, salvo que se trate de principios o hipótesis generales.
4. En los enunciados habrá términos como por ejemplo "todo costo implica un sacrificio de factores económicos" que se aceptan por tratarse de una premisa. Pero referido a distintos procesos aquella petición de principio deberá descender a la definición de los factores económicos que se integren en ellos, y las definiciones podrán ser diferentes para diferentes procesos.
5. En principio para evitar el dogmatismo, los principios específicos deben ser discutidos a partir de un principio general. Por ejemplo, "si todo costo implica un sacrificio": la publicidad es un costo, en tanto que ella -sin otras consideraciones- exige un sacrificio de otros valores preexistentes.

Lo que proponemos es el resultado del trabajo realizado por el autor desde hace muchos años en su cátedra de Costos y del Seminario de Costos para toma de decisiones, en la Universidad de Buenos Aires, y creemos constituye no solo un aporte sometido a la crítica sino un desafío para los investigadores de los Costos y la Contabilidad de Gestión.

Como el objeto de esta disertación es sostener la necesidad de formalizar una Teoría general de los costos, y los principios de ella, dentro de la Contabilidad, o si se prefiere de la Contabilidad de Costos, aplicable no solo a la empresa sino a cualquier unidad económica, es necesario que nos detengamos un

instante en la caracterización de la Contabilidad como Ciencia, dentro de cuyo marco se ubica nuestra propuesta.

### 3.1. El conocimiento científico

Ciencia significa conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible.

La ciencia como actividad pertenece a la vida social, en tanto implica investigación, y en cuanto se la aplica al mejoramiento del medio natural y del artificial creado por el hombre, se convierte en tecnología.

Así la ciencia puede ser considerada como un bien por si mismo, o sea como un sistema de ideas establecido provisionalmente o conocimiento científico y como una actividad productora de nuevas ideas en forma permanente a través de la investigación científica<sup>18</sup>.

Sabemos que no toda la investigación científica procura el conocimiento objetivo, tal el caso de la lógica y la matemática, ambas ciencias formales, pues sus enunciados aún cuando son racionales, sistemáticos y verificables, no dan información acerca de la realidad, pues no se ocupan de los hechos sino que tratan de entes ideales.

Por el contrario, los enunciados de las ciencias fácticas expresan las complejas relaciones entre hechos o aspectos de ellos.

Así como en las ciencias formales, sus enunciados consisten en relaciones entre signos, *en las ciencias fácticas sus enunciados se refieren a sucesos y procesos.*

De ahí que las ciencias fácticas, que algunos llaman empíricas o aplicadas, para confirmar sus conjeturas necesitan de la observación o de la experimentación, o de ambas.

En las ciencias fácticas no se emplean símbolos vacíos (expresiones que no son verdaderas ni falsas) sino símbolos interpretados.

Ello equivale a decir que las ciencias fácticas tienen que observar las cosas y, cuando es posible, deben procurar cambiarlas para intentar descubrir en que medida sus hipótesis se adecuan a los hechos. Lo cual implica la existencia de métodos particulares de investigación.

Además, la racionalidad (entendida como la coherencia con un sistema de ideas aceptado previamente) es necesaria pero no suficiente, pues es necesario que los enunciados sean verificables en la experiencia, directamente (para las consecuencias singulares de las hipótesis) o indirectamente (para las hipótesis generales).

Un enunciado será adecuado a su objeto y considerado verdadero, recién después que haya sido empíricamente verificado<sup>19</sup>.

En otro orden, podemos decir que el carácter de verdadero de un enunciado o una hipótesis no es permanente ni dogmático, sino "probablemente" adecuado, hasta que un estudio posterior pueda dar mejores aproximaciones en la reconstrucción conceptual de la realidad a la que se refiere. O sea que las hipótesis son mayoritariamente "provisionales", pues la naturaleza del método científico impide la confirmación final de las hipótesis fácticas.

---

<sup>18</sup> Bunge, Mario: La ciencia, su método y su filosofía. Ed. Siglo veinte.

<sup>19</sup> CF. Tua Pereda, Jorge: La investigación en Contabilidad. Una reflexión personal. IPAT. Boletim N° 7. Belo Horizonte. M.G. Brasil.

Por lo tanto los sistemas teóricos relativos a los hechos, por ser esencialmente defectuosos, cumplen con la condición necesaria de ser perfectibles.

### **3.2. El carácter científico de la Contabilidad**

Creemos, sin ninguna duda, que la Contabilidad es una ciencia fáctica pues estudia un cierto trozo de la realidad (las unidades económicas) y el conocimiento en ella es racional y objetivo.

El conocimiento en la ciencia contable, es racional porque:

- a) Está constituido por conceptos genéricos y raciocinios y no por sensaciones, imágenes, pautas de conducta, etc.
- b) Las ideas, punto inicial y final en el conocimiento de la realidad elegida, pueden cambiarse de acuerdo con ciertas reglas lógicas, con el fin de producir nuevas ideas (inferencia deductiva), las que son gnoseológicamente nuevas en la medida en que expresan conocimientos de los que no se tenía conciencia antes de efectuarse la deducción.
- c) Las ideas se organizan en sistemas de ideas o conjuntos ordenados de proposiciones o sea en Teorías. Tal la Teoría contable del patrimonio sostenida por López de Sa, y otras como la moderna Teoría de la utilidad.

Y además es objetivo, porque:

- a) Concuerda aproximadamente con su objeto, vale decir que busca alcanzar la verdad fáctica.
- b) Verifica la adaptación de las ideas a los hechos, a través de la observación y la experiencia, proceso que es controlable y hasta cierto punto reproducible.

Veremos luego que lo que sostenemos como una Teoría general de los costos en la Contabilidad, responde a lo que hemos expuesto.

Dijimos que la Contabilidad es una ciencia fáctica, empírica o aplicada.

No obstante, la forma en que la profesión contable desarrolla su ejercicio pareciera acercarse más a un arte alejado del fundamento científico, pues los procedimientos utilizados se basan en ciertos postulados, conocidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que se identifican con una rama o concepción parcial de la Contabilidad: la "Contabilidad Financiera, patrimonial o externa".

Como es sabido, esos PCGA se convierten, según los distintos países, en "normas" con distinto carácter de obligatoriedad, a través de su reconocimiento por prescripciones legales o por pronunciamientos de los organismos técnicos que regulan la profesión contable; con vista principalmente, por una parte a uniformar el output del sistema de información contable, (los Informes o Estados periódicos de publicación), y por otro, a brindar a los destinatarios o usuarios externos a la organización, una razonable seguridad respecto de la información que ellos expresan.

Esto llevó a que se produjera históricamente una identificación de la Contabilidad con la Contabilidad Financiera, como si se tratara de un cuerpo único de doctrina, lo que significó limitar la Contabilidad a un cuerpo exclusivamente normativo, lo que en mi opinión, ha encorsetado su desarrollo como ciencia, y ha limitado el avance y la generalización de la investigación.

Como una influencia de aquella identificación y aún cuando desde hace ya tiempo se ha superado el objetivo principal de determinar costos para valorar inventarios y determinar resultados, propios de la contabilidad financiera, (costos en el Sistema de la renta según la escuela italiana), observamos que aquel objetivo parece pesar aún en algunos investigadores y autores.



Creo, con el maestro López de Sa, que es indispensable la formación de un cuerpo de doctrina o Teoría científica de la

Contabilidad, o Teoría General del conocimiento contable como él la llama y dentro de ella incluimos la Teoría general de los costos, esencialmente diferente a la acumulación de técnicas que hoy observamos.

Si bien la Contabilidad es una Ciencia única, existen en ella modelos específicos que responden a diferentes objetivos, los que podrían traducirse en ramas diferenciadas por dos circunstancias que se combinan o complementan y que requieren hipótesis diferentes:

Aún cuando, si consideramos que las organizaciones conviven en un ecosistema que el hombre ha degradado y aún lo sigue haciendo, y que ello despierta el interés de terceros ajenos a las microunidades económicas, podría incluirse como una "contabilidad externa", sujeta a Teorías propias relativas a una realidad y un contexto específico, a la contabilidad ambiental, aún en incipiente desarrollo.

Lo mismo podría decirse respecto de la contabilidad gubernamental o propia de los entes públicos, pues el ciudadano cada vez muestra más interés por el manejo de los fondos confiados al Estado (la mayoría de las veces compulsivamente) en todo sistema de gobierno más o menos democrático; lo que es extensivo a la Contabilidad social.

Es obvio entonces aclarar que en nuestra opinión la *Teoría general de los costos deberá entender en todo lo relativo a la identificación, cuantificación o medición y valorización de todos los factores sacrificados que constituye el input de un proceso que tiene como output un resultado interpretando las relaciones existentes; ya sea que el resultado sea un bien o un servicio, o aún algo más abstracto como puede ser una "acción" realizada como objetivo*, lo que nos lleva a definir la diferente jerarquía de los resultados productivos, lo que tiene distintos grados de dificultad.

Por otra parte esa Teoría, no puede gestarse con independencia de otras ciencias, de manera especial de la economía, y aún de tecnologías científicas como la Ingeniería, la Teoría de los Sistemas y las aún en formación relativas al comportamiento humano.

Creo haber justificado la necesidad de la formalización de una Teoría General de los Costos en Contabilidad y que ella debe construirse utilizando métodos científicos.

Creo también haber definido sintéticamente, cual debería ser el contenido fundamental de la Teoría, en mi opinión.

Pero para lograr lo expuesto es indispensable una labor permanente de investigación, para lo cual convoco a los profesores y especialistas presentes, y de manera especial a los jóvenes, a la realización de un esfuerzo coordinado y conjunto, que no sea solo el producto aislado de acciones individuales sino que surja del intercambio de ideas y proyectos de todos los que hemos hecho de esta disciplina el objeto principal de nuestra vida y que los frutos de ese intercambio puedan comenzar a verse, al menos en el próximo IVº Congreso Internacional de Costos.