

5.



*La Calidad Académica,
un compromiso institucional*



Aproximación a una conceptualización del costo

Gómez R., Luis F.,
Romero, Henry A. y
Sánchez Ch., Walter A.
(2019) Aproximación a
una conceptualización
del costo. Criterio Libre,
17 (30) pp. 155-172
ISSN 1900-0642

*Luis F. Gómez R.
Henry A. Romero
Walter A. Sánchez Ch.*

APROXIMACIÓN A UNA CONCEPTUALIZACIÓN DEL COSTO*

AN APPROACH TO A CONCEPTUALIZATION OF THE COST

ABORDAGEM DE UMA CONCEITUAÇÃO DO CUSTO

APPROCHE DE CONCEPTUALISATION DES COÛTS

LUIS F. GÓMEZ R.**

HENRY A. ROMERO***

WALTER A. SÁNCHEZ CH.****

RESUMEN

En este escrito se ofrecen elementos de análisis del concepto de costo que trascienden los límites que tradicionalmente se han tejido entre las disciplinas económica y contable.

Se hace evidente la problemática de la debilidad del concepto de costo y la necesidad de dilucidarlo y ampliar su alcance en la perspectiva de las necesidades pedagógicas, económicas y financieras actuales.

* El presente artículo de reflexión es producto de un proyecto de investigación que encarna el interés y la preocupación por una mirada disciplinal y pedagógica del concepto de costo. Hace parte de los proyectos de investigación adelantados por el Grupo Ataralawaa Amma avalado por la Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables de la Universidad Central.

** Economista de la Universidad Central, Bogotá, Colombia; especialista en Finanzas, Politécnico Gran colombiano, Bogotá; magíster en Gestión de la calidad en las organizaciones, Escuela de Organizaciones Industriales, Madrid, España; profesor de la Universidad Central y coordinador de la línea de contabilidad de gestión; profesor de tiempo completo, Universidad Central; miembro del Grupo de Investigación Ataralawaa Amma. lgomezr3@ucentral.edu.co

*** Contador público de la Universidad Nacional de Colombia, Bogotá; magíster en Filosofía, Universidad Nacional de Colombia; especialista en Filosofía Política, Universidad Nacional de Colombia; profesor de tiempo completo, Universidad Central; coordinador de la Línea de Conocimiento Contable; miembro del Grupo de Investigación Ataralawaa Amma. hromerol@ucentral.edu.co

**** Contador público de la UFPS Cúcuta, Colombia; pedagogo conceptual; especialista en Educación y Desarrollo Intelectual, USC, Cali; magíster en Educación-Docencia, Universidad de Manizales; profesor, Universidad Central; coordinador de la Línea de Control; profesor de tiempo completo, Universidad Central; miembro del Grupo de Investigación Ataralawaa Amma. wsanchezc1@ucentral.edu.co

La experiencia y la tradición han conducido a que muchas nociones y conceptos hibernen sin claridad, amplitud y precisión adecuados para ser comprendidos, aprendidos y enseñados. El concepto de costo es uno de estos. Todo indica que este concepto carece de una adecuada estructura teórica capaz de constituir un entramado conceptual que sostenga los usos, las prácticas cotidianas y la multiplicidad de aplicaciones que pueden derivarse de este.

Producto de una exploración bibliográfica, esta investigación se centra en la interpretación de nociones, conceptos y definiciones presentes en la literatura, para allegar una precisión conceptual que evite los malentendidos en el uso del lenguaje y se promueva un aprendizaje conceptual y no solamente funcional.

PALABRAS CLAVE:

concepto, contabilidad, costo, economía, producción.

CLASIFICACIÓN JEL:

D46-M11-M41.

ABSTRACT

In this paper, elements of the analysis of the concept of cost that transcend the limits traditionally found between the economic and accounting disciplines are offered.

The problem of the weakness of the concept of cost and the need to clarify it and expand its scope in the perspective of current pedagogical, economic and financial needs is evident.

Experience and tradition have led to many notions and concepts hibernate without clarity, breadth and accuracy adequate to be understood, learned and taught. One of those concepts is cost. Everything indicates that this concept lacks an adequate theoretical structure capable of constituting a conceptual framework that supports the uses, the daily practices and the multiplicity of applications that can be derived from it.

Product of a bibliographic exploration, this research focuses on the interpretation of notions, concepts and definitions present in the literature, to provide a conceptual precision that avoids misunderstandings in the use of language and promotes a conceptual and not only functional learning.

Keywords: accounting, concept, cost, economics, production.

JEL Classification: D46-M11-M41.

RESUMO

Este artigo oferece elementos de análise do conceito de custo que ultrapassam aos limites que tradicionalmente ocorreram entre as disciplinas econômicas e contábeis.

Fazem-se evidentes os problemas da debilidade do conceito de custo e a necessidade de elucidar e expandir seu alcance na perspectiva das atuais necessidades pedagógicas, econômicas e financeiras.

A experiência e a tradição levaram a que muitas noções e conceitos estarão hibernando sem a clareza, amplitude e precisão adequadas para ser compreendidos, aprendidos e ensinados. O conceito de custo é um desses. Tudo indica que este conceito não tem uma estrutura teórica adequada capaz de estabelecer um quadro conceitual que mantém os usos, as práticas cotidianas e a multiplicidade de aplicações que podem ser derivados deste.

Esta investigação decorre de uma exploração bibliográfica e centra-se na interpretação de noções, conceitos e definições presentes na literatura, para alcançar uma precisão conceitual para evitar mal-entendidos no uso da linguagem e que seja promovido um aprendizagem conceitual e não apenas funcional.

Palavras-chave: conceito, contabilidade, custos, economia, produção.

Classificação JEL: D46-M11-M41.

RÉSUMÉ

Cet article propose des éléments d'analyse de la notion de coût qui dépassent les frontières qui ont traditionnellement été tissées entre les disciplines économique et comptable.

Le problème de la faiblesse de la notion de coût et la nécessité de l'éclaircir et d'en élargir la portée dans la perspective des besoins pédagogiques, économiques et financiers actuels sont évidents.

L'expérience et la tradition ont conduit à l'hibernation de nombreuses notions et concepts sans clarté, ampleur et précision suffisantes pour être compris, appris et enseignés. La notion de coût est l'une d'entre elles. Tout indique que ce concept manque d'une structure théorique appropriée capable de constituer un cadre conceptuel qui soutienne les usages, les pratiques quotidiennes et la multiplicité des applications qui peuvent en découler.

Cette recherche est le fruit d'une exploration bibliographique et se concentre sur l'interprétation des notions, concepts et définitions présents dans la littérature, pour atteindre une précision conceptuelle qui évite les malentendus dans l'utilisation du langage et favorise l'apprentissage conceptuel et non seulement fonctionnel.

Mots-clés: comptabilité, concept, coût, économie, production.

Classification JEL: D46-M11-M41.

1. INTRODUCCIÓN

Las innumerables posibilidades de entendimiento y significación que nos permite el lenguaje en su uso es una característica general del mismo que en ámbitos más especializados, como un lenguaje disciplinar, se mantiene, y como bien lo sostuvo Wittgenstein (1921/ 2009) y (1953/2009), muchos de los problemas teóricos tienen sus raíces en malentendidos del lenguaje. Con la palabra *costo* se suele significar muchas cosas en la vida cotidiana; sin embargo, en términos más técnicos no siempre se coincide con su uso cotidiano. Esto en sí mismo no es un problema, pues ocurre algo similar en la mayoría de lenguajes especializados, que solo dominan y conocen los especialistas. La situación cambia cuando los usos de una palabra y el concepto inherente a ella pueden representar diferencias dentro de una misma disciplina como la contabilidad, en la que no siempre se ha tenido el rigor, la claridad y la exactitud en su uso, y también cuando en disciplinas conexas como la economía los usos tienden a diferir. Lo anterior ocasiona frecuentemente barreras en la comunicación y el trabajo interdisciplinario, frenando desarrollos disciplinares necesarios y aplicaciones profesionales.

La problemática descrita es de especial interés, dado que sus orígenes se dan principalmente en las etapas de formación, siendo evidencia expresa de los propios usos que se reproducen en la academia en ausencia de reflexividad conceptual profunda sobre los mismos.

En los procesos de aprendizaje y enseñanza en la educación profesional, el uso de las palabras no puede pasar desapercibido ni para el docente ni para el estudiante; sin embargo, se dan casos en que tales actores utilizan acepciones cuyo significado desconocen pero que, de tanto usar, han incorporado en su memoria y léxico bajo un manto de superficialidad ocasionando un obstáculo epistemológico, el cual no es resuelto en los actos pedagógicos en muchas instituciones educativas.

La palabra **costo** tiene una acepción de uso frecuente e importancia suma en cuerpos de saber como la contabilidad, la economía, las finanzas, etc., uso que debe ser más preciso y riguroso que en el uso cotidiano; sin embargo, parece no ser así.

Las descripciones halladas en la literatura no siempre profundizan en sus dimensiones y se limitan a la definición funcional y coloquial, sin estructurar conceptualmente el costo en una teoría que permita formas de interpretación de los fenómenos más consistentes con otras disciplinas y ayuden a una comprensión más holística.

Esta investigación tiene el propósito de interpretar y aclarar el tratamiento, concepción y conceptualización del costo, para proporcionar elementos en la construcción de una teoría alrededor del mismo. Lo anterior se justifica en el sentido de que el rigor en el uso de conceptos como costo, medición y valoración cobra relevancia para la implementación de estándares internacionales de información financiera, por un lado, y por otro, en la necesidad de estructurar consistentemente una teoría del costo que desborde lo instrumental - funcional y trascienda a un saber que permita un hacer fundamentado.

2. UNA APROXIMACIÓN A UN ESTADO DEL ARTE RESPECTO DEL COSTO

La utilización de un instrumento ha de estar precedida de un saber acerca del mismo. Una granada de fragmentación en manos de una persona que ignora lo que es este objeto, necesariamente arriesga de manera inocente su vida. Una palabra utilizada de manera imprecisa puede llevarnos a malentendidos e incluso problemas prácticos. En el caso de la palabra *costo*, en el uso que hacemos de esta cuando de procedimientos de medición de hechos económicos en el

ejercicio profesional se trata. Del mismo modo, su uso en disciplinas como la economía, la contabilidad, entre otras, y en las experiencias de la vida social y económica, debe contar con un respaldo argumental sobre su naturaleza y esencia, trascendiendo usos imprecisos.

El concepto de costo entraña una enorme importancia y es medular en los procesos académicos de formación de economistas, ingenieros industriales, administradores y contadores públicos; estos últimos hacen uso del término de manera frecuente en su ejercicio profesional, en especial en campos como la contabilidad de gestión, en donde su precisión matemática es indispensable para la determinación de precios y márgenes de competitividad.

Los procesos de aprendizaje de los conceptos que conforman las disciplinas se derivan del legado de conocimiento heredado y gracias a la escritura. En ese sentido, la formación en este campo se basa principalmente en la palabra escrita, que se condensa en la literatura especializada en contabilidad de gestión y de costos. Los saberes dispuestos por los docentes son el relato de lo aprendido y aplicado por ellos, bien sea porque los leyeron en un libro o los obtuvieron en su proceso de formación en calidad de estudiante. Con respecto al concepto costo, las proposiciones que regularmente se predicen en la literatura no trascienden lo descriptivo - funcional con un enfoque rayano con el sentido común. Visto así, el concepto es limitado y se caracteriza por ser solo instrumental y de baja abstracción.

La exploración bibliográfica realizada alrededor del costo muestra una escasa aproximación teórica que permita comprender holísticamente este concepto que es medular en las disciplinas y las prácticas ya mencionadas. Lo anterior explica por qué el problema se reproduce a lo largo del tiempo. Esta circunstancia invita a hacer una hermenéutica alrededor del costo e intentar hallar apreciaciones que pudieren estar siendo ignoradas por la preeminencia de lo práctico, útil y funcional sobre lo conceptual y teórico.

NATURALEZA FÁCTICA Y CONCEPTUAL DEL 3. COSTO COMO EXPRESIÓN ECONÓMICA Y CONTABLE

El concepto de costo es de uso frecuente en los ámbitos económicos y contables y responde a unas necesidades derivadas de las circunstancias económicas reales, propias del sistema económico capitalista, en especial en su expresión industrial, aun cuando extiende sus raíces mucho más atrás en el tiempo (Cachanosky, 1994). Según estudios históricos como el de Gutiérrez Hidalgo (2005), la contabilidad de costos como disciplina solo se ubica históricamente a finales del siglo XIX; este hecho hace pensar que el concepto de costo nace con esta, pero no es así. El costo es un concepto derivado de los hechos económicos y sociales que, por ser estos objeto de atención de la contabilidad, hacen que se desarrolle una sub-disciplina contable, como es la de costos, que atiende a tal objeto.

El concepto de costo siempre se ha comprendido como un concepto de la disciplina económica, a pesar de tener un uso originario en la contabilidad. Los economistas lo tomaron y utilizaron para desarrollos económicos de interpretación micro y macroeconómicos como el costo marginal y los subsecuentes alrededor del análisis de la producción. No obstante, no se evidencia preocupación significativa por indagar la naturaleza de dicho concepto.

Es frecuente utilizar el concepto costo bajo una perspectiva única, sin tener en cuenta que el vocablo tiene varias interpretaciones de acuerdo con el ámbito en que sea utilizado. De esta forma, por ejemplo, los contables solo se enfocan bajo una arista de las que encierra el costo. El concepto que ha tomado la contabilidad para explicar el hecho económico se ve afectado debido a la clasificación típica que esta hace de costo y gasto,

Para alcanzar una comprensión más apropiada del costo es preciso verlo desde la perspectiva de la distribución económica que es donde se origina el concepto y donde confluyen las fuerzas que determinan los precios de los factores de producción; dentro de estos están los servicios de propiedad y no los de la propiedad misma de la que aquellos se derivan. Estos servicios son los factores de producción como el trabajo derivado de las capacidades humanas físicas y mentales, servicios de las casas, las máquinas y otro equipo material (Boulding, pág. 284). El concepto costo, como tal, debe empezar desde su formación, de la producción donde se involucran los factores, y de esa combinación obtenemos un producto o un servicio.

a diferencia de la economía, en la que estos dos términos son solamente costo.

Para alcanzar una comprensión más apropiada del costo es preciso verlo desde la perspectiva de la distribución económica que es donde se origina el concepto y donde confluyen las fuerzas que determinan los precios de los factores de producción; dentro de estos están los servicios de propiedad y no los de la propiedad misma de la que aquellos se derivan. Estos servicios son los factores de producción como el trabajo derivado de las capacidades humanas físicas y mentales, servicios de las casas, las máquinas y otro equipo material (Boulding, pág. 284). El concepto costo, como tal, debe empezar desde su formación, de la producción donde se involucran los factores, y de esa combinación obtenemos un producto o un servicio.

Se puede concebir el concepto de costo como “la interrelación de los precios de los factores y los precios de las mercancías, es decir, el costo de producción se refiere al costo de los factores de las mercancías, que se asemeja al concepto de costos de los recursos; puede definirse como el valor de los factores utilizados en la producción de una cantidad dada de la mercancía” (Boulding, pág. 288). Aquí se puede, desde el punto de vista contable, medir de una manera pertinente la producción. Valga aclarar que desde una perspectiva fáctica el costo obedece a “la cantidad que se da de algo por algo” (Figueira, 2005) pero en términos de información, a la que apunta la disciplina de los costos, la agregación de los factores de producción, de los recursos, que son el costo, en tanto es lo que se entrega para recibir algo, se expresan en lenguaje monetario; es decir, se les asigna valor económico y monetario.

Esto indica el valor de determinada producción que es una magnitud fáctica, y estaríamos dentro del campo contable; la ciencia económica analiza qué actividad se desplazó, se dejó de lado para realizar otra actividad; en este sentido abordamos un concepto de costo de oportunidad, que difiere de lo meramente contable y que ha sido de mayor uso en la economía y las finanzas.

Ha de observarse que en economía se define el costo en una forma que difiere del concepto de costo en contabilidad. El contable está interesado en medir el beneficio y por ello define el costo en una forma que excluye el beneficio. El economista está interesado en medir el precio de oferta, esto es, el precio que basta exactamente para persuadir a los factores a cooperar en la producción de una cantidad determinada de una mercancía (Boulding, 1972, pág. 289).

Se vuelve a determinar que para el contable la situación de los costos es un modelo factico, preciso, por aquello de la materialidad, es decir, si no se puede medir no se puede reconocer ni registrar; en tiempos modernos hablamos de costos implícitos y costos explícitos, diferencia que es relevante para establecer el concepto costo desde un punto de vista económico y contable.

Desde el punto de vista factico la contabilidad toma el concepto de costos explícitos, porque son los únicos costos que puede asociar al objeto de costos, dejando por fuera el resto de costos, como los implícitos, que para la economía entran a desempeñar un papel importante en el análisis de rol económico, es decir, el costo de oportunidad, o sea el costo de la alternativa preferida, es la alternativa renunciada. Se concluye de esto que la contabilidad centra su atención en lo fáctico, medible y explícito; para la economía el costo no se reduce a esto, pues también considera lo implícito que puede medirse y tener efecto en la producción, además de componentes no fácticos sino altamente probables como el costo de oportunidad, en tanto un costo posible.

CONEXIONES CONCEPTUALES Y 4. FÁCTICAS DERIVADAS DEL COSTO COMO CONSTRUCTO ECONÓMICO Y CONTABLE

Acercarse al costo ante un escenario árido como el hallado, conduce a identificar algunas interpretaciones que permitan develar la emergencia de una teoría del costo que derive de un proceso de abstracción para revelar su naturaleza económica y su importancia para disciplinas como la contabilidad y la economía.

Desde una perspectiva histórica y evolutiva es posible considerar cuatro ámbitos para acercarnos al concepto de costo, tres sobre la base de Robinson (1926) y uno que derivamos de la descripción hecha por Cachanosky (1994). Una tiene que ver con la categoría monetaria, otra económica, una tercera la derivada del propósito empresarial del lucro, y finalmente, el moral.

Una concepción de costo que resulta interesante destacar es la que podemos referir como una preocupación en torno a la justicia en las transacciones que, según Cachanosky (1994), es evidente en los escritos de San Agustín, pues de la justicia en las transacciones se podría saber si se actuaba con pecado o no. La connotación que de esta concepción se deriva es el hecho de juzgar el cobro de intereses y la búsqueda de ganancias como pecado en una época de dominio religioso. La reflexión sobre el costo tiene sus raíces en cuestionar sobre cuál era la manera justa de proceder en los intercambios. Lo justo para algunos fue no cobrar más que lo que costó producir un bien, para otros fue que lo justo no solo incluye lo que costó sino que debió haber una compensación por el esfuerzo incorporado en la producción de los bienes intercambiados. De este

modo el costo se convierte en un referente moral para determinar que lo que se entregue sea igual a lo que se recibe.

A pesar de esto, se encuentra que detrás del esfuerzo incorporado y en especial del costo, está la clave para comprender que lo justo no es igualdad en el precio o valor de cambio, sino en los esfuerzos proporcionales en la elaboración de un producto.

Quiere decir esto que un producto que requirió un considerable esfuerzo en su elaboración no se cambiará por uno que requirió menor esfuerzo. En este sentido habrá diferencias en los precios de intercambio, lo que está dispuesto a recibir un vendedor y lo que está dispuesto a pagar un comprador. La acepción moral del costo resulta interesante, pues con el abandono de las teorías del valor por parte de la economía y la contabilidad, en realidad la reflexión sobre el costo se ha centrado en el valor de cambio o precio, expresión cuantitativa estándar y objetiva para el intercambio.

Es oportuno precisar entonces que cuando empleamos el concepto de costo estamos circunscritos en la categoría de valor de cambio, cuantificable, en precios y más recientemente expresado en unidades monetarias. Quiere decir esto que es una asignación de valor monetario a los objetos entregados para obtener ingresos. Lo cual no ocurre con el valor de uso, que aunque es un valor asignado, no suele expresarse monetariamente.

Resalta que la diferencia entre valor de uso y valor de cambio es relevante en la precisión del concepto de costo. El valor de uso es la utilidad que representa un bien o servicio para una persona, lo que lo sitúa en el plano subjetivo, en tanto para todas las personas no reviste la misma utilidad, este valor se suele asociar propiamente con el concepto de valor. Por el otro lado está el valor de cambio, que no es más que las cantidades monetarias o de otro tipo que se le asignan a un bien para poder ser intercambiado. De este modo el valor de cambio tendería a ser un valor

objetivo y centrado en los precios. De este modo la tradición económica precisa la utilidad con el valor de uso y precio con valor de cambio. Esto no significa que el concepto de costo sea originario de la ciencia económica, sino que está implícito en la práctica contable temprana de la cual se toma para hacer los análisis económicos.

La reflexión moral que se conecta con el concepto de costo no es anecdótica, pues resulta que con esta se nutren importantes corrientes de pensamiento crítico económico y de las cuales la contabilidad ha incorporado elementos en sus reflexiones en el denominado pensamiento crítico contable. A pesar de contar con importantes desarrollos, estas corrientes y reflexiones no dejan de hacer parte de perspectivas valorativas de orden político y no propiamente científico.

Por otro lado, y según Robinson (1926), el concepto de costo se emplea para referir a tres cosas, de las cuales podemos identificar varios aspectos. En primer lugar, nos indica que se suele emplear como costo en dinero; en segundo, como costo económico y, en tercer lugar, como costo de negocio.

El costo monetario es el que se suele emplear de manera más común para elaborar informes y es el precio que se paga por un bien o servicio por parte de un consumidor, que incluirá el conjunto de gastos incorporados en los bienes o servicios como salarios, arrendamientos, intereses, ganancias que el productor incorporó en ese algo.

El costo económico difiere de manera importante con respecto al costo en dinero en tanto se refiere más a los aspectos subjetivos que se incorporan en los bienes o servicios, como, por ejemplo, el sacrificio o esfuerzo que representa producir un bien o servicio por parte de un trabajador y la abstinencia y espera que tiene que padecer el capitalista en la producción. Estos aspectos no son fácilmente medibles en términos monetarios.

Finalmente, el costo de negocio se aparta de las dos aproximaciones anteriores en tanto no son útiles desde la perspectiva de hacer ganancias, que es el fin principal del empresario, además de que la dificultad en la medición de los aspectos

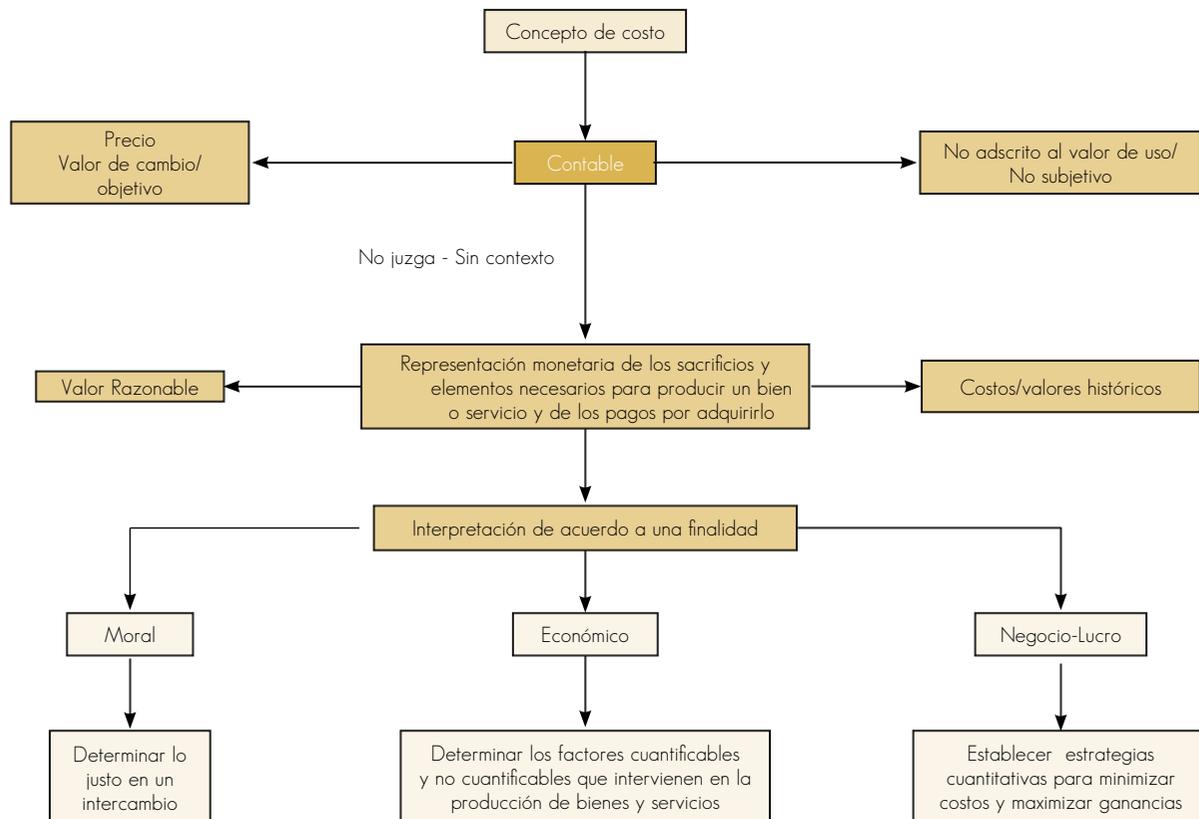
humanos y subjetivos es impráctica. Es más útil privilegiar los gastos de tiempo y dinero para generar ganancias. En este sentido el costo es un instrumento más en un propósito global.

En el fondo de estas tres acepciones se halla el costo contable que refleja en términos cuantitativos y monetarios lo que un consumidor paga por un bien o servicio, y a su vez, desde el punto de vista de un vendedor, lo que sacrificó en términos monetarios para producir un bien o servicio. Los costos contables incorporan las varias concepciones del costo, es decir, la económica, la de negocio, la moral y la monetaria. Esto se ha hecho gracias a los intentos de objetivación del costo a través de la moneda, desde la práctica contable más antigua.

El costo del capital, por ejemplo, se refleja en la depreciación, el esfuerzo de trabajo incorporado en la mano de obra directa y el costo de negocio en las estrategias de minimización del mismo y maximización por las que propende la gerencia en su interés de generar ganancias.

La dificultad y las diferencias del concepto de costos en contabilidad, en la economía y de negocio, no radica en su concepto, sino más bien en términos de la posibilidad de que los elementos del costo sean traducibles a un lenguaje cuantitativo y monetario que le dé un carácter de objetividad. Esta ha sido la razón por la cual la teoría de los costos se ha distanciado de las teorías del valor de uso y se ha centrado en las esferas del valor de cambio.

Figura 1. Ideograma de costo



Fuente: Elaboración propia con algunos conceptos de (Robinson, 1926) y (Cachanosky, 1994).

5. RELACIÓN COSTO - GANANCIA EN EL CAPITALISMO

El concepto de costo desde la interpretación económica cobra gran relevancia en el contexto de la economía capitalista y, en consecuencia, en la práctica de la contabilidad. Al ser indispensable para el empresario capitalista el control de la propiedad y su medición para establecer la ganancia, en el sistema económico capitalista el concepto de costo adquiere una relevancia mayor, pues gracias a este la contabilidad provee información sobre la reproducción del capital. Dada esta importancia, veamos cómo Marx ayuda a trazar líneas de interpretación para tal concepto.

La agrupación de las distintas partes de valor de la mercancía que se limitan a reponer el valor-capital invertido en su producción bajo la categoría del precio de costo expresa, por tanto, el carácter específico de la producción capitalista. El costo capitalista de la mercancía se mide por la inversión de capital; el costo real de la mercancía, por la inversión de trabajo. El precio de costo capitalista de la mercancía difiere, por tanto, cuantitativamente, de su valor, de su precio de costo real; es menor que el valor de la mercancía, pues si $M = pc + p$, $pc = M - p$. Esto, por una parte. Por otra, el precio de costo de la mercancía no es, ni mucho menos, una rúbrica exclusiva de la contabilidad capitalista, la sustantivación de esta parte del valor se impone prácticamente en todo proceso de producción efectiva de mercancías, pues el proceso de circulación se encarga de hacer revertir constantemente la forma de mercancía que presenta esa parte del valor a la forma de capital productivo, por donde el precio de costo de la mercancía tiene que rescatar constantemente los elementos de producción consumidos para producirla. (Marx, 1959, pág. S. 1. C. I).

En esta cita el uso del costo como concepto y como práctica de los contables en cualquier proceso de producción es esencial para Marx en la determinación de las diferencias entre precio de costo y valor de la mercancía. Este uso que hace Marx del costo de producción, concepto contable no solo dentro del capitalismo, es el eje que sostiene gran parte de la crítica de la economía política y del sistema capitalista. Gracias a este la diferencia entre el valor de la mercancía y su precio de costo configura el concepto de plusvalía, el que refleja desde un punto de vista socioeconómico los niveles de explotación, y si se juzga moralmente configura una postura política. No es exagerado afirmar en este contexto que sin el concepto costo y la aplicación del mismo, para Marx hubiese sido muy difícil estructurar el argumento crítico alrededor de la plusvalía.

En el pensamiento contable y en la subdisciplina de los costos puede hacerse una reflexión sobre el contexto socioeconómico que determina el costo que se pretende medir, juzgándolo desde el plano moral. A pesar de lo anterior, lo que históricamente predomina en la práctica no solo contable sino económica y de negocios, es cuantificar los elementos que conforman el costo con fines de control económicos y de negocio fundamentalmente. Esta circunstancia hace que se planteen retos importantes en la formación de profesionales contables, económicos y de negocios.

Desde una perspectiva histórica es un hecho que la acepción y su uso anteceden a la economía como disciplina, y mucho tiempo después la incorporaron a sus estructuras simbólicas.

En algún momento de la historia económica las actividades realizadas, las cosas encontradas o producidas, empezaron a contener y exigir un esfuerzo o sacrificio, al que se le denominó trabajo, un artefacto social surgido una vez el hombre pasó de ser nómada a convertirse en sedentario; Harari (2015) y Bridges (1997). Cambiar de una vida dedicada solo a recoger lo que la naturaleza ofrecía e ir trasegando al vaivén de la oferta era connatural a los hombres y se trataba de mera

supervivencia. En apariencia no exige un esfuerzo, ni representaba sacrificio alguno.

Con la invención de la agricultura y la ganadería el trabajo se externaliza y se inaugura la vida económica del *Homo sapiens* sobre el planeta (Harari, 2015). Las actividades ya no se dan simultáneas al caminar “echando mano” de los frutos de los árboles y de los pequeños animales; ahora implica esfuerzo emocional, cognitivo y físico. “Ganarás el pan con el sudor de tu frente” apunta la Biblia. En adelante, las actividades implican esfuerzo. Aparece co-originariamente el sacrificio (de tiempo, de descanso, de vagancia, mental, físico, emocional, entre otros) para obtener un bien que le permita sobrevivir; se sacrifican animales sobre los cuales recayeron afectos en ese largo proceso de domesticación. La cueva deja de ser el sitio pasajero y provisional de protección y se convierte en morada, pero empieza a exigir modificaciones acordes con las épocas, los cambios climáticos que, en el pasado, simplemente incitaban a acelerar el paso hacia lugares que tuvieran climas menos inhóspitos.

Obtener un producto de la tierra gracias a la agricultura y una porción de proteína animal empieza a *costar* esfuerzo, sacrificio, sudor, tiempo, manos ensangrentadas, rodillas heridas, cuerpos mojados por la lluvia o quemados por el sol, ira por la pérdida, alegría por el hallazgo, en fin, a todo eso el hombre empezó a llamarle *trabajo*.

Originalmente desde el punto de vista etimológico, *trabajo* se dice que proviene del latín *tripalium*, que significa tortura. En adelante, en varios idiomas tiene la misma connotación. Lo cierto es que una actividad como la de *trabajar* en las primeras épocas del *Homo sapiens* la imaginamos del mismo significado que los símbolos fenicios terminaron dándole: *tortura*. Quizás ello implicó, para quienes se dedicaban a aquello, la necesidad de apreciar, de manifestar que el bien (grano, verdura, tubérculo, carne, piel, grasa, entre otros) le había costado trabajo y que, en consecuencia, podría intercambiarlo por otro similar que, de igual manera, demandase una cantidad de esfuerzo

humano. Las variables tiempo, raspaduras, quemaduras del sol, manos heridas, serían las cargadas de información para *re-presentar* el acumulado de esfuerzo, sacrificio, empeño, dedicación, entre otros, y que darían como resultado un alimento primario o un techo levantado o adecuado para el siguiente invierno.

Las cosas y las tareas ahora se ven como producto del *trabajo acumulado*. La vida económica detona y el trueque emerge como forma de intercambio primitiva impregnando a la sociedad de unas dinámicas sobre las cuales empieza a girar la nueva realidad humana.

La necesidad de *re-presentar* los hechos presentados en el pasado y el presente conduce a la invención de una forma particular de registros especializados en las actividades “económicas” de los individuos, surgiendo la llamada teneduría (contable), la cual respondería, de manera elemental, indagando por el *objeto*, su *origen* y su *significado* para el interesado en conservar registros de sus actividades y sus pertenencias. Surge el concepto de hecho económico.

Imaginamos que esas primeras actividades de registro y la necesidad de *re-presentar* y de reflejar el significado personal y social de toda la cantidad de trabajo físico, mental y emocional acumulado en un bien (grano, verdura, tubérculo, carne, piel, grasa, entre otros) o una tarea, en los albores de la vida económica y, aún sin conceptos como la ganancia, la utilidad y la propiedad, condujeron a hacer uso de una convención social: “*lo que le había costado*” (cantidad de trabajo acumulado), esa sería la forma de *re-presentar* el significado y la connotación económico-social.

A partir de ese momento se incorpora al lenguaje social de la época la expresión *costar* y termina siendo parte de esa convención social. La teneduría (contable), rémora de los hechos, ha de incorporar un símbolo (numeral) que *re-presentara* los acumulados poseídos por un bien y para ello necesitó el uso de una convención que, quizás, el hombre económico derivó del verbo y convirtió en un sustantivo: *el costo*. Por ese monto, por ese precio

se re-presentaron los bienes en los incipientes papeles contables de los primeros vestigios de la contabilidad. Se re-crea una convención contable que detona los procesos de medición contable: el costo.

En una investigación lexicográfica alrededor de la palabra *costar*, desarrollada por Figueira (2005), se puede observar que tiene una procedencia lingüística del latín, de un término que suena distante como lo es *constāre* (DRAE); el significado se aleja mucho de lo que significa *costar* y, por tanto, cierra esta posible veta. No obstante, el profesor Figueira insiste en su empeño y logra identificar algunos elementos de interpretación como los siguientes:

Con la Revolución Industrial el “costo” adquirió un sentido propio, el de sufrimiento que provocaba el **ceder** “dar, transferir o traspasar a alguien una cosa, acción o derecho por haber obtenido algo [...] el significado de “costar” es “Tener alguna cosa tanto o cuanto gasto o trabajo”.

El sujeto gramatical es “alguna cosa” mientras que el sujeto real, “una persona”, para “tener alguna cosa” hubo de realizar “una cierta cantidad de gasto o trabajo” siendo en consecuencia el “gasto o trabajo” invertido lo que le **costó**, habida cuenta que “costar” es un verbo.” (Figueira, 2016).

Como se puede observar, el lenguaje se deriva de la necesidad de expresar o nominar una experiencia, cosa o abstracción a fin de asirla a la mente y lograr la comprensión y entendimiento que, con el paso del tiempo, se convierte en una convención social que trasciende a lenguajes especializados.

Tal como se pre-concluye de la exploración hecha en la presente investigación, los acercamientos a la naturaleza del costo no son tan claros como cabría esperar. Tal parece que, desde los albores de su emergencia socio-contable, solo en el siglo XVIII, con el nacimiento del pensamiento económico de manos de los economistas clásicos, recobra su

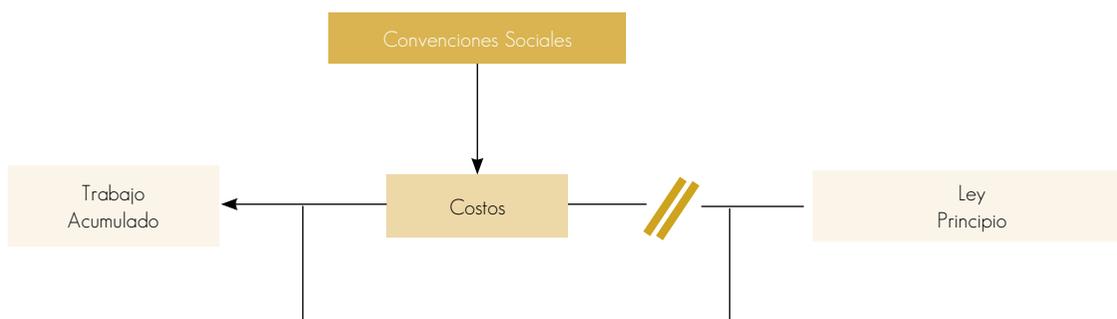
importancia desde el punto de vista instrumental y más bien como expresión útil para nominar la presencia de unas clases o tipos en los procesos de producción, de suerte que, al hacer alusión al costo los pioneros de la ciencia económica acudieron a una definición básica, tal cual aún en pleno siglo XXI se reconoce, entiende y usa.

6. ELEMENTOS MÍNIMOS ALREDEDOR DE UNA TEORÍA DEL COSTO

La comprensión del problema planteado, la naturaleza fáctica y las conexiones conceptuales atrás reseñadas, representan un reto para proponer los elementos mínimos para aproximar una teoría del costo.

La contabilidad y la economía son las disciplinas que aún conservan en su estructura teórica e instrumental alusiones al costo; de ellas dependen las concepciones y los desarrollos teóricos y prácticos en favor de innovadores tratamientos o interpretaciones de los hechos económicos. No obstante, las indagaciones en estas disciplinas, acudiendo a los autores clásicos y contemporáneos, presentan una evidente fosilización del concepto y de su utilización real, tanto en la academia como en las entidades económicas que producen bienes o prestan servicios.

En autores clásicos como Samuelson y Nordhaus (1996) se plantea que el costo es una convención contable, esto aproxima a determinar la naturaleza del concepto costo, pero sin justificación argumental alguna; no obstante, esta apreciación acerca a la reflexión histórico-dialéctica que parte de entender la naturaleza de la contabilidad y su quehacer práctico. La contabilidad es respuesta a las demandas socioeconómicas; sus desarrollos se derivan y son consecuencia de la preexistencia de hechos económicos susceptibles de medición y valoración.

Figura 2. Concepto de costo. Origen

Fuente: Elaboración propia.

Sí la contabilidad es dependiente de los hechos económicos, estos a su vez obtienen su denominación verbal de convenciones sociales como el lenguaje. En ese sentido consideramos que, antes que una convención contable, *el costo* emergió como una convención social que, con el tiempo, cayó bajo la égida de la contabilidad con intereses instrumentales y se convirtió en una convención contable. En este sentido una convención en general se caracteriza, según Gilman (1939, pág. 184), citado por Chambers (1970) y Sunder (2005), por estar basada en un acuerdo general o en una general aceptación y por haber sido establecida de una manera más o menos arbitraria. Esto se opone a las reglas, normas y principios que se han establecido no por la costumbre, sino como resultado de procesos de razonamiento, de investigación científica o de regulación institucional que les da una base de fundamentación distinta a la mera costumbre.

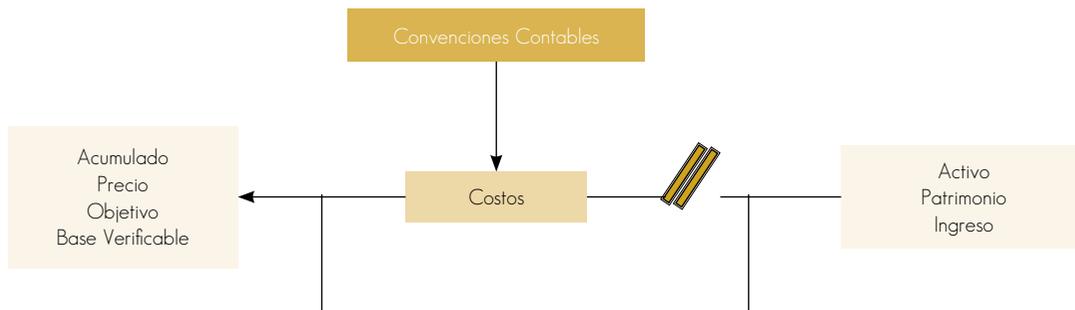
La contabilidad, como todo lenguaje, y como conjunto de acciones de contadores, ha precisado el uso de convenciones desde sus orígenes y, sin duda, *el costo* emerge como una de las primeras en ser incorporadas en su función de registro. Se requería tener un fundamento claro y objetivo que respaldase socialmente la cantidad que, mediante un numeral expresando (X) unidad monetaria, sirviera para representar una magnitud. El fundamento más generalizado en su momento fue “*lo que le había costado*” (la cantidad de trabajo acumulado), es decir, *el costo*. Por este camino

se llegó a los albores de la medición contable, configurándose como una *base de medición y valoración* y los vestigios de lo que después daría pie a la precisión de una magnitud contable. El origen convencional de muchas de las prácticas de la contabilidad no dista mucho de los desarrollos primarios de muchas disciplinas o ciencias actuales. El salto de lo convencional a lo fundamentado en el conocimiento especializado se da como resultado de la necesidad del rigor en las bases de la contabilidad. Este salto es una depuración de las prácticas contables aceptadas generalmente (Tua, 1995), que no necesariamente correspondía a las más aptas o eficientes, coincidiendo así con los procesos de normalización y regulación contable en la primera mitad del siglo XX.

El tenedor de libros precisaba un “algo” en el cual basarse, con el cual fundamentarse y que, a su vez, fuese comprensible y aceptable por los individuos que conforman el grupo social al cual se pertenece, es decir, recurría a la convención, en tanto la simple actividad escritural era insuficiente y se requería que el contable *basara lo escrito sobre una base* que sirviese de referencia para todos. El costo adquiere entonces la connotación de base o escala de medición en forma convencional.

En cierta forma ese dato escrito “re-presentaba un algo”, portaba un significado que cualquier otro individuo, con similares capacidades cognitivas y que compartiera dicha base de medición,

Figura 3. Evolución del concepto de costo



Fuente: Elaboración propia.

podría verificar pues reunía características consonantes con las formas tradicionales de observar la realidad, interpretarla y cuantificarla. El individuo podía “observar” que un determinado bien, por ejemplo, un producto de la agricultura, llevaba consigo, acumulada, una cantidad estimable de trabajo humano que ameritaba, a su razonamiento, la valoración dada y simbolizada mediante un numeral. Es decir, el costo, aquello que siglos después los economistas clásicos esbozarían para la formulación de una teoría del valor natural del trabajo.

De convención social a convención contable, el costo recorre un camino prolijo de la contabilidad desarrollando todo su arsenal conceptual e instrumental hasta la invención de la contabilidad por partida doble y con posterioridad la rigurosidad con métodos científicos. Los primeros contables elevan el costo a convención contable a partir del uso permanente que del mismo se da en las labores de teneduría contable. Para unos individuos como aquellos que tienen una formación aritmética y caligráfica junto con cualidades de organización y orden, la emergencia de este concepto se constituía, sin duda, en una columna clave de su labor.

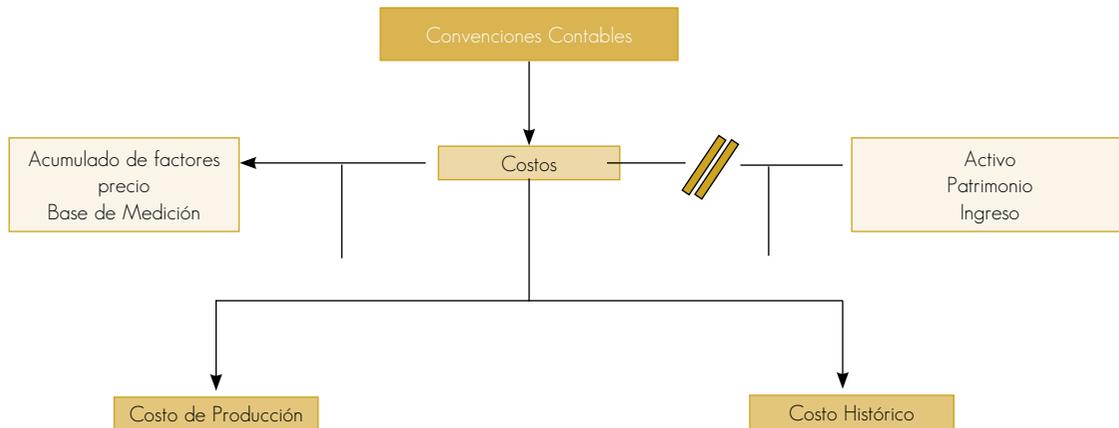
En ese sentido el costo se “observa” como producto de un acumulado de trabajo humano; dada la posibilidad de “verificar” con la simple experiencia, tal acumulación se califica como objetivo y en la medida en que es el propio individuo el que define la cuantía, adquiere la calidad de precio en los

términos posteriormente definidos por la economía como disciplina. Para el contable este mentefacto toma una dimensión mayor y poco a poco adquiere la forma de base o fundamento de su proceso de re-presentación.

En ese camino, el costo sufre una mitosis y una matización convirtiéndose de manera radical en una reconocida base de medición denominada *costo histórico* e incubándose en el seno de la contabilidad, mientras que, por otro lado, quedaba el *costo* estrechamente ligado a los procesos de producción.

Los caminos recorridos por estos conceptos son, en cierta forma, planos y sin sobresaltos al punto que se convirtieron en “utensilios” de las prácticas socioeconómicas sin que se diesen desarrollos teóricos alrededor de ellos hasta que entran al escenario los conceptos de *valor* y *precio* que, atizados por los enfoques éticos e ideológicos alrededor del trabajo humano, generan las reflexiones que le permitieron a la disciplina económica formular importantes aportes y focos de discusión que, sin embargo, no fueron suficientes para sacar del desván al viejo concepto de costo, ese que fuese la cimiento de lo hallado en los albores del pensamiento económico.

El costo es una convención contable que se origina por la acumulación de factores dentro de un hecho económico, reuniendo todas las características de un precio y constituyéndose en una base de medición de la cual se derivaron dos clasifi-

Figura 4. Concepto de costo. Re-creación

Fuente: Elaboración propia.

caciones, como el costo de producción como eje de la contabilidad de costos, y el costo histórico propio de la contabilidad financiera, sin que esto afecte la esencia del concepto.

CONCLUSIONES

Existe un limitado tratamiento conceptual sobre el concepto de costo tanto en la literatura contable como en la económica, aun cuando es de relevancia capital para los constructos conceptuales más elaborados en estas disciplinas, y en especial para afrontar la evolución de las prácticas, realidades económicas y formas de representación.

De ser una convención social, el costo se desprende de una situación fáctica que recoge tempranamente la contabilidad y que, con posterioridad, la disciplina económica emplea para fines de análisis de la producción económica y de distribución de la riqueza. A pesar de la conexión conceptual evidente, los usos y la interpretación que se hace del concepto son divergentes. La consecuencia de esto es que puede interpretarse el costo de diversas maneras, como la moral, la monetaria, la económica y la de negocios, destacando la

importancia económica en la determinación de la ganancia en el ámbito capitalista.

En general, el tratamiento que la literatura hace del costo apunta al proceso de producción, de ese contexto no se sustrae y condiciona el discurso "teórico" a meras descripciones de carácter teleológico.

El concepto costo es tratado de diferente forma por especialistas y legos, de este modo es comprendido desde la perspectiva de cada disciplina y justifica una concepción holística que abarque lo conceptual, lo funcional y lo teleológico, como la que se ha tratado de decantar de tal modo que supere las limitaciones descritas.

Una teoría del costo debe considerar los elementos que constituyen los factores de producción implícitos y explícitos, estos elementos se asoman en la dinámica de financiarización de la economía y la respuesta dada por los estándares de la contabilidad para generar información, ya muy lejos de las convenciones primarias. Esta dinámica evidencia la necesidad de una formación profesional en las disciplinas económicas que aborde el costo desde una perspectiva no solo instrumental sino sustancial que permita a los medidores de hechos económicos tener suficiente criterio técnico y conceptual para realizar sus mediciones con bases rigurosas.

REFERENCIAS

- Boulding, K. E. (1972). *Análisis económico*. Madrid: Alianza Universidad.
- Bridges, W. (1997). *Cómo crear nuevas oportunidades de trabajo*. Prentice Hall Hispanoamérica.
- Cachanosky, J. (1994). Historia de la teoría del valor y del precio. *Libertas*.
- Chambers, R. (1970). Conventions, Doctrines and Common Sense. En: R. Sidebotham, *Introduction to the theory and the context of accounting* (pp. 46-61). New South Wales, Australia: Pergamon.
- De Zubiría, M. (1998). *Mentefactos*. Bogotá: Fondo de Publicaciones Bernardo Herrera Merino.
- Figueira, M. (2005). *El costo en cuatro palabras*. Mendoza Argentina.
- Figueira, M. (2016). *Libro Costo Coste Estudio Lexicográfico...* M. Figueira. Eumednet. Madrid (España): Eumednet.
- Gilman, S. (1939). *Accounting Concepts of Profit*. New York: The Ronald Press Company.
- Gutiérrez Hidalgo, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad*(2), 100-122.
- Harari, Y. (2015). *De animales a dioses*. Penguin Random House.
- Marx, K. (1959). *El Capital*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Robinson, J. S. (1926). Some Doubtful elements of cost. *The Accounting Review*, 1(3), 80-88.
- Samuelson, P., & Nordhaus, W. (1996). *Economía*. (L. Toharia, trad.) Bogotá: McGraw Hill. Recuperado en 2017.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la Contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Tua, J. (1995). *Lecturas de teoría e investigación Contable*. Bogotá: CIJUF.
- Wittgenstein, L. (1921/ 2009). *Tractatus Logico - Philosophicus*. Madrid: Gredos.
- Wittgenstein, L. (1953/2009). *Observaciones filosóficas*. Madrid: Gredos.