

Clasificación teórica de los costos

DOI: <https://doi.org/10.21158/01208160.n87.2019.2448>

Carlos Augusto Rincón-Soto
Universidad del Valle
carlos.augusto.rincon@correounivalle.edu.co

Ximena Sánchez-Mayorga
Universidad Libre – Seccional Cali
ximena.sanchez@unilibre.edu.co

Lelia Marcela Cardona-Restrepo
Universidad de San Buenaventura
leliamcr29@gmail.com

Fecha de recepción: 17 de noviembre de 2018

Fecha de aprobación: 29 de septiembre de 2019



Cómo citar este artículo / To reference this article / Comment citer cet article / Para citar este artigo:

Rincón-Soto, C. A.; Sánchez-Mayorga, X.; Cardona-Restrepo, L. M. (2019). Clasificación teórica de los costos. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, (87), 193-206. DOI: <https://doi.org/10.21158/01208160.n87.2019.2448>

Resumen

En este artículo se realiza una explicación teórica sobre las diferentes estructuras de categorización de costos, dado que la literatura clásica sobre este tema no permite que se integren nuevas categorías. En consideración al carácter práctico de dichos contenidos fue necesario realizar un análisis estructuralista que permitiera explicar las relaciones lógicas y semánticas que deberían utilizarse en la formulación de conceptos para la clasificación de los componentes de los costos. En la primera parte se discute, entonces, la simetría entre las categorías de la información de costos y la situación que representan. En la segunda se explica por qué dicha información se presenta en indicadores. Posteriormente, se caracteriza cómo se clasifican los fenómenos de costos y cuáles son las reglas que se han seguido para formular los taxones con los que se representa actualmente la información y finalmente, se exponen los procesos de componetización de los costos. De este modo fue posible concluir que se debe establecer una correspondencia entre los cambios de las nuevas formas contractuales económicas y los ajustes en las formas conceptuales de los costos a fin de que siga representando el consumo real en el proceso productivo, puesto que, de lo contrario, la contabilidad de costos se alejará de su función básica, esto es, describir la situación de los egresos para la evaluación, el control y la toma de decisiones bajo nuevos tipos de contratos y mercados.

Palabras clave: estructura de costos; categorización de costos; componentes de costo; formas contractuales; contabilidad de costos; sistema de información de costos.

¹ Contador Público de la Universidad del Valle, Colombia. Magíster en Gestión y Desarrollo de Proyectos por la Universidad Iberoamericana. Magíster en Contabilidad y estudiante del Doctorado en Administración de la Universidad del Valle, Colombia. Integrante del grupo de investigación Contabilidad, Finanzas y Gestión Pública. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4710-5558>

² Contadora Pública de la Universidad del Valle, Colombia. Magíster en Administración de Empresas de la Universidad del Valle, Colombia. Especialista en Informática Educativa en la Universidad Libre, Colombia. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9511-4905>

³ Contadora Pública de la Universidad de San Buenaventura – Cali. Consultora NIIF - Certificada en ACCA. Auditora General. Estudiante de la Maestría en Administración en la Universidad de San Buenaventura. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9413-1340>

Theoretical classification of costs

Abstract

This article provides a theoretical explanation of the different structures of cost categorization, given that the classic literature on this subject does not allow the integration of new categories. Considering the practical nature of these contents, it was necessary to undertake a structuralist analysis that would explain the logical and semantic relationships that should be used in the formulation of concepts for the classification of cost components. The first part discusses the symmetry between the categories of cost information and the situation they represent. The second part explains why such information is presented in indicators. Subsequently, the classification of cost phenomena and the rules that have been followed in order to formulate the taxa with which the information is currently represented are described and finally, the processes of cost componentization are exposed. It was thus possible to conclude that a link between the changes in the new economic contractual forms and the adjustments in the conceptual forms of costs must be matched, so that they continue to represent the real consumption in the production process, since otherwise, cost accounting will move away from its basic function, that is, to describe the situation of expenditures for the evaluation, control, and decision-making under new types of contracts and markets.

Keywords: cost structure; cost categorization; cost components; contract forms; cost accounting; cost information system.

Classificação teórica de custos

Resumo

Nesse artigo se realiza uma explicação teórica sobre as diferentes estruturas de categorização de custos, uma vez que a literatura clássica sobre esse tópico não permite a integração de novas categorias. Considerando a natureza prática desses conteúdos, foi necessário realizar uma análise estruturalista que permitisse que as relações lógicas e semânticas que deveriam ser utilizadas na formulação de conceitos, classificassem os componentes dos custos a serem explicados. Na primeira parte se discute a simetria entre as categorias de informações de custo e a situação que elas representam. Na segunda, se explica por que essa informação é apresentada em indicadores. Posteriormente, é caracterizado como os fenômenos de custo são classificados e quais são as regras que foram seguidas para formular os táxons com os quais as informações são representadas atualmente e finalmente, os processos de composição de custos são expostos. Dessa forma, foi possível concluir que é necessário estabelecer uma correspondência entre as mudanças nas novas formas contratuais econômicas e os ajustes nas formas conceituais de custos, a fim de continuar representando o consumo real no processo produtivo, pois, do contrário, a contabilidade de custos se distancia de sua função básica, ou seja, descrever a situação das despesas para avaliação, o controle e tomada de decisão sob novos tipos de contratos e mercados.

Palavras-chave: estrutura de custos; categorização de custos; componentes de custo; formas contratuais; contabilidade de custos; sistema de informação de custos.

Classification théorique des coûts

Résumé

Cet article donne une explication théorique des différentes structures de catégorisation des coûts, non intégrés ni catégorisés par littérature de ce domaine. Compte tenu de la nature pratique de ces contenus, nous avons réalisé une analyse structuraliste permettant d'expliquer les relations logiques et sémantiques à utiliser dans la formulation des concepts de classification des composants des coût. La première partie de l'article explique la symétrie entre les catégories d'informations sur les coûts et la situation qu'elles représentent; la seconde partie expliquera comment et pour quelles raisons ces informations sont présentées sous forme d'indicateurs. Nous caractériserons ensuite la classification des phénomènes de coûts et les règles suivies pour leur formulation avant d'exposer les processus de "compostage" des coûts. Enfin, nous montrerons qu'une correspondance entre les changements des nouvelles formes contractuelles économiques et les ajustements des formes conceptuelles des coûts doit être établie afin de représenter la consommation réelle dans le processus de production dans la mesure où la comptabilité analytique s'éloigne de sa fonction de base de description de la situation des dépenses d'évaluation, de contrôle et de prise de décision dans le cadre de nouveaux types de contrats et de marchés.

Mots-clés: structure des coûts; catégorisation des coûts; composantes des coûts; formes contractuelles; comptabilité analytique; système d'information des coûts.

1. Introducción

Los componentes del costo⁴ son la segmentación de los egresos realizados en los procesos de fabricación y se encuentran acumulados en la categoría de inventarios de productos en proceso. Esta categorización es la unión de dos estructuras diferentes de segregación que no están explicadas en la literatura de contabilidad de costos. Las discriminaciones mencionadas no representan los atributos y las características de los egresos, los cuales sirven para realizar la clasificación de las categorías y las subcategorías de los costos. En los primeros textos sobre este tema, es decir, en el material base para estas distinciones, aparecen divididos en tres elementos: materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación o CIF. Estos egresos se capitalizan en el valor del producto que se encuentra en proceso; así, cuando el producto esté acabado, se envían a los inventarios de producto terminado y, una vez vendido, se envían al costo de venta.

La clasificación por atributos y características de los egresos define unos conjuntos de información, unas categorías que se formalizan como indicadores de costos. Estas categorías describen y establecen el todo del conjunto; son reglas de significación que determinan la dinámica de registro, acumulación y revelación de la información. Las políticas de reconocimiento de los conjuntos forman una estructura lógica y con sentido que permite describir los costos de los contratos incurridos en los procesos productivos. Cuando aparece una nueva transacción que no cumple con los atributos de los conjuntos que están delimitados por la estructura se debe estudiar con sigilo cuál será la trazabilidad que se va

a desarrollar, pues si se integra en una categoría a la que no pertenece contaminará la información y, por tanto, afectará la toma de decisiones.

Los contratos de tercerización no cumplen los atributos exigidos propios de los tres elementos clásicos que componen el costo. Dado que no son materia prima ni mano de obra, y en muchos casos tampoco son indirectos, los costos de tercerización son parte del componente del costo, pero no caben en la descripción de ninguno de los tres elementos. Si se tiene en cuenta esto, debe analizarse cuál será la metodología más acertada para su registro y revelación.

La fenomenología de Heidegger (1941) permite deconstruir el conocimiento a fin de ir al sentido de la cosa analizada, en este caso, de las formas lógicas para realizar la categorización y la clasificación de los componentes del costo. De este modo, se busca explicar cuáles son las teorías con las que se realizan las clasificaciones que permiten responder preguntas tales como ¿cuáles son las posibles taxonomías que se utilizan para caracterizar los costos?, y ¿cómo se deberían registrar y revelar los contratos por tercerización dentro del inventario de producto en proceso?

Para esto la teoría de conjuntos de las matemáticas identifica varias reglas claves que permiten realizar la ordenación de los datos, es decir, el dominio de elementos que están en el conjunto. Estas son reglas puntualizadas que establecen el marco existente de ese componente, ya denominado, y, por tanto, su nombre tiene significado dentro de la comunidad que habla un mismo lenguaje sobre asuntos contables. Todo lo que no pueda adherirse

⁴ Para este documento se propone la noción de «componentes del costo», en lugar de «elementos del costo», pues en el proceso productivo se combinan los elementos, se fusionan, es otro elemento, aunque para la medición se represente por separado —este tema no se desarrolla en la investigación—.

a este dominio será el complemento, es decir, los elementos que no cumplen todos los atributos y las reglas del conjunto que no son parte de este.

En la primera parte de este artículo se discute la simetría entre las categorías de la información de costos y la situación que representan. En la segunda se explica por qué dicha información se presenta en indicadores, muy importantes en el propósito de describir los fenómenos contables de costos. Posteriormente, se caracteriza cómo se clasifican los fenómenos de costos y cuáles son las reglas que se han seguido para formular los taxones con los que se representa actualmente la información. Finalmente,

se exponen los procesos de componetización de los costos, para lo cual se utilizan las reglas de la teoría de conjuntos y reglas semióticas que permiten registrar las nuevas transacciones con distintos atributos, reglas que permitirán diferenciar y separar los indicadores a fin de representar las nuevas situaciones económicas. En conclusión, y a modo de propuesta, la clasificación de la transacción de tercerización debe integrarse bajo otro significante: un cuarto componente que permita mostrar y poner en evidencia estos egresos en el inventario del producto en proceso.

2. El sistema de información de costos frente al sistema de producción

El sistema de información contable de costos presenta datos que permiten realizar un seguimiento a la entrada, el proceso y la salida de información; esta última está constituida por los informes en los que se describe cómo se presentó y cómo, finalmente, resultó el valor financiero después de las transacciones —entradas— desarrolladas en el sistema de producción. Esto en razón a que este comprende la ruta de manejo sobre los valores y, cada vez que se realiza una transacción de compra, venta, fabricación y transformación, se produce una salida y una entrada de valores que quedan introducidos en el sistema de información.

El sistema de producción está compuesto por objetos y movimientos reales que se representan en información. Desde este sistema se determina la compra de materiales, la entrada de materiales al almacén, el traslado a la fábrica, la fabricación de productos, la salida de productos terminados y su venta. El sistema de información contable se caracteriza por los siguientes puntos: ¿cómo

estaba el almacén?, ¿cómo quedó después de cada transacción de compra y del traslado de materiales?, ¿cuáles fueron los traslados al proceso productivo de materiales?, ¿cuánto fue el consumo de mano de obra y otros suministros?, ¿cuánto fue el movimiento de producto disponible para la venta?, y ¿cuánto fue el traslado a almacenes distribuidores, los daños, los vencimientos y la venta de productos que se presentan en inventario de producto terminado?, entre otros. De esta manera, será posible comparar con el ingreso y se conocerá la utilidad de la empresa.

El sistema de información divide y clasifica los datos del sistema de producción en distintas características. Estos elementos permiten representarlo y ofrecer información a los usuarios, quienes evalúan y toman decisiones de acuerdo con estos datos. Los informes, esto es, las salidas del sistema de información, se convierten en un conjunto de indicadores que se usan con la finalidad de representar las variaciones y el estado de los recursos.

3. Indicadores de costos

Los sistemas de información se establecen de acuerdo con las necesidades requeridas por la dirección y la administración, indispensables en la toma de decisiones y el desarrollo de control y supervisión de procesos. Los indicadores representan de forma parcial la realidad, puesto que son solo una dimensión de esta, sobre una situación específica determinada por la intención y los intereses de los usuarios.

El término «indicadores de costos», sugerido para la jerga práctica, empresarial y académica de los costos, son los «datos financieros, operativos, logísticos, y de control» que se obtienen por medio de «sistemas de información de costos», y que se utilizan para la toma de decisión empresarial. Los indicadores tienen el objetivo de sensibilizar a los usuarios de manera favorable, desfavorable o neutra sobre una situación que advierte ser examinada desde los saberes técnicos que precisan su orientación contextual. El indicador como sensibilizador, plantea que la señal que entrega debe ser reconocida por los saberes técnicos, e incentiva al usuario para que actúe sobre los elementos que afectan el cálculo y el reconocimiento del indicador [comillas añadidas]. (Rincón, Sánchez, Villareal, 2011, p. 110)

De acuerdo con Mondragón-Pérez, quien toma el significado dado por la ONU (1999), los indicadores son:

Herramientas para clarificar y definir, de forma más precisa, objetivos e impactos [...] son medidas verificables de cambio o resultado [...] diseñadas para contar con un estándar contra el cual evaluar, estimar o demostrar el progreso [...] con respecto a metas establecidas, facilitan el reparto de insumos, produciendo [...] productos y alcanzando objetivos. (2002, p. 52)

Tanto el indicador como el factor de la realidad que se desea observar deben estar correlacionados y tener un vínculo directo entre signos, medición y situación real. El indicador, denominado con un

nombre específico, intenta reflejar un estado del objeto que mide. La asimetría entre el indicador y la situación del objeto es el margen de dispersión del indicador: aceptable o inaceptable, dependiendo de las necesidades de los usuarios, las políticas y los instrumentos de medición implementados. Por tanto, siempre existe un margen de error que puede disminuirse con mejores herramientas, pero nunca eliminarse. No obstante, entre menor error mayor es el costo de los instrumentos de cálculo, de ahí que el sistema de información pondere y equilibre, según la posibilidad y las necesidades, los principios de costo-beneficio de la información frente a la exactitud de esta.

Los sistemas de información contables tienen varios subsistemas de información basados en la necesidad de los múltiples usuarios, entre los que se encuentran el gobierno, los inversionistas, los proveedores, los clientes y los administradores, entre otros. Los usuarios del gobierno se dividen de acuerdo con la información que priorizan las superintendencias, los departamentos de impuestos y otros estamentos de estadística; cada uno solicita la información de manera desarticulada, aunque es posible que dichos estamentos se agrupen y concilien sobre la información que necesitan en el propósito de elaborar políticas de indicadores. Ahora bien, si existe controversia en las necesidades de información de las organizaciones del gobierno, con mayor facilidad la habrá entre usuarios comunes y diversos. En las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF, por sus siglas en inglés, se ha establecido que los usuarios son los inversionistas, los proveedores, los acreedores existentes y los potenciales—OB2—, quienes se presentan como usuarios principales porque parecen tener algún nivel de confluencia en las necesidades de información, aunque la misma norma establece que la agrupación de usuarios principales maneja tensiones y conflictos de información —OB5—. Las NIIF, al separar a los

usuarios principales, determina que existe un grupo de usuarios no principales, como, por ejemplo, los reguladores —OB8— y los gerentes que necesitan información con nivel de detalle —OB9—, puesto que esta información contiene un propósito general para usuarios externos —OB3— (Foundation IFRS, 2010). Las políticas contables se encuentran determinadas a partir de tres elementos fundamentales. En primer plano, qué se debe revelar, es decir, cuáles van a ser los indicadores y las señales a comunicar en los estados financieros y las notas contables; en segundo plano, cuál es la ontología y la razón de ser de esos indicadores y señales; y, por último, cómo se van a medir esos indicadores (Rincón y Vergara, 2013).

Todos los sistemas de información contable poseen datos sobre costos que se dirigen a usuarios externos o internos que detallen ampliamente los indicadores, sin embargo, independientemente del nivel de detalle, existen indicadores que son básicos para todos. Los indicadores de costos que solicitan todos los sistemas de información son los elementos del costo. Estos se forman a partir de una discriminación del indicador de egresos que realiza la organización para los procesos de fabricación de los inventarios o servicios, los cuales quedan capitalizados hasta que se vendan y se separen por unos atributos que deben cumplir y caracterizar el significado de los indicadores.

4. Clasificación taxonómica de los costos

La primera caracterización que realiza el sistema de información de costos es una diferenciación sobre tipos de inventarios: inventario de materiales, inventario de producto en proceso, inventario de producto terminado y costo de producto vendido. Los inventarios de materiales se dividen en sustancia e ingrediente, entre otros aspectos. El inventario de producto en proceso se divide, según el método de costos, en los siguientes ítems: elementos, componentes, departamentos, procesos, actividades, productos, líneas, unidades, máquinas, cadena de valor; etc.; este inventario es el más complejo de caracterizar. El inventario de producto terminado se divide en producto, lote, etc. El costo de producto vendido se divide, a su vez, en producto, lugar geográfico, cliente, etc.

Las distintas caracterizaciones son importantes a fin de comprender las dinámicas de producción y venta de la empresa. Gran parte de los procesos del sistema de información de costos se centran en diseñar, analizar y evaluar la caracterización y la medición del inventario del producto en proceso por su nivel de dificultad. Entre más detallado sea el sistema, requiere un diseño especial de las caracterizaciones y la interrelación con la fabricación de los productos (Rincón y Vergara, 2013).

Cada caracterización de costos establece una clasificación taxonómica. La división primaria del inventario de producto en proceso contiene los costos directos e indirectos, y otra división fundamental es costos variables y fijos. La división básica se encuentra representada en los elementos

⁵ En esta caracterización aparecen cuatro elementos de costo, aunque en la conceptualización antigua de los elementos de costo eran tres. Más adelante se explica el porqué de la inclusión de un cuarto costo, este es, los servicios externalizados, también conocido como «contratos de servicios».

⁶ «En términos de la teoría de modelos, hablamos de “modelos isomorfos”, cuando nos referimos a sistemas formales. Un sistema formal es lo que ahora llamamos un patrón. El conjunto de los modelos isomorfos de un patrón será el conjunto de patrones congruentes con él. Si dos patrones son estructuralmente equivalentes, cada uno es una instanciación del otro» (Vélez, 2016).

del costo: materiales, mano de obra, servicios externalizados y carga fabril⁵. Estas tres divisiones de estructuras son isomorfas⁶ y cada una de ellas es igual pero distinta internamente, así como todas sirven para el análisis del proceso productivo. De esta manera se pueden realizar asociaciones entre categorías, lo que determina otros ordenamientos analíticos, como, por ejemplo, componentes del costo entre los que se encuentran materiales directos, mano de obra directa, servicios externalizados directos y costos indirectos de fabricación. Este es otro modelo isomorfo de los egresos de costo que asocia la caracterización primaria y la básica. Otra asociación factible es la unión entre la división fundamental y la básica que realiza una discriminación de componentes condicionales:

materia prima variable, mano de obra variable, servicios variables y costos fijos. La clasificación de los componentes del costo y los condicionales no son iguales (véase la tabla 1), y cada una sirve para análisis específicos. De igual forma, el valor de sus categorías es distinto, así la sumatoria total sea la misma.

Cada una de estas divisiones son isomórficas: mientras las políticas de medición sean iguales deben dar el mismo valor monetario, pues representan un mismo fenómeno. El objeto del costo es el mismo, lo que cambia son las formas de describirlo; los conjuntos categoriales no son semejantes porque los atributos de clasificación que determinan las reglas de división son diferentes.

Tabla 1. Taxonomías en la clasificación de los costos

Primaria	Fundamental	Básica	Componentes del costo —unión entre primarias y básicas—	Componentes condicionales del costo —unión entre fundamentales y básicas—
Directa	Variable	Materia prima	Materia prima directa	Materia prima variable
Indirecta	Fija	Mano de obra	Mano de obra directa	Mano de obra variable
		Servicios	Servicios directos	Servicios variables
		Carga fabril	Otros componentes directos	Otros componentes variables
			Costos indirectos de fabricación	<ul style="list-style-type: none"> • Costos indirectos variables • Costos fijos

Fuente. Elaboración propia.

Los componentes del costo se determinan de acuerdo con categorías que permiten representar la inversión que realiza la empresa en la producción de sus mercancías, esto es, de bienes o servicios, las cuales, una vez terminadas, van a venderse en el giro normal del negocio. Estas representaciones pueden

y deben cambiar con las evoluciones económicas, productivas y semióticas de las situaciones reales que se estudian por la empresa y en la academia, pues sería incoherente que las formas productivas y económicas cambiaran y las formas de representación permanecieran estáticas.

5. La componetización de los costos y la teoría de conjuntos

La componetización de la discriminación del costo, agrupada en el inventario de producto en proceso para la fabricación y terminación, se divide en unas categorías establecidas por reglas que determinan su dominio. La contabilidad ordena los datos en cada una de sus categorías, de manera sigilosa y hábil, con miras a la elaboración de la información.

El dominio contiene los elementos que ingresan al conjunto siempre y cuando cumplan con las respectivas reglas, de lo contrario debe buscar el conjunto de elementos que cumplan con cautela con las características que lo determinan. Cuando se ingresa información que no cumple con el dominio el conjunto no es correspondiente con lo que dice tener y lo que contiene, lo cual puede alterar la toma de decisiones.

Casi en cualquier ámbito, en algún momento resulta de interés clasificar los elementos del dominio en que se está trabajando según un conjunto de criterios, tanto para obtener cómo se comporta cada elemento frente a un criterio como para poder comparar el comportamiento de distintos elementos entre sí. La utilización de una ontología para modelar los criterios de clasificación permite verificar la consistencia de la definición de los criterios y además realizar la clasificación de las instancias del dominio. (Martínez y Motz, 2006, p. 1)

El sistema de información se caracteriza a partir del sistema de producción. Este último es un sistema dinámico que cambia de forma constante de acuerdo con el contexto económico, tecnológico, social, ecológico, etc. De ahí que el sistema de información deba cambiar a la par, a fin de seguir representando el sistema de producción.

La componetización de los costos realizada por el sistema productivo se divide en categorías básicas: materiales, mano de obra, servicios y carga fabril. Cada una establece un conjunto de elementos sobre

los egresos que se invierten en la fabricación de los productos. Todos los egresos enviados al inventario de producto en proceso, esto es, el conjunto mayor, deben estar representados en los subconjuntos que se formalizan; no pueden quedar consumos de egresos de fábrica por fuera de los subconjuntos sin identificación y tampoco es posible enviarlos a cualquier conjunto. Las reglas del dominio determinan el marco existente sobre los elementos que van a ingresar y los que no ingresan en cada conjunto. Al incumplir las reglas se estaría alterando el indicador del conjunto con elementos que no cumplen con su descripción, con lo cual se ocultan egresos en otra categoría que no les pertenece.

La contabilidad cumple una función descriptiva de los estados de la empresa, ordena la información basada en reglas. Al incumplir con estas reglas se generan anomalías en la información, de manera que se pierde uno de los principios básicos: fiabilidad. Ahora bien, en la contabilidad de costos tradicional se manejaban tres elementos de costos (Cashin, Polimeni, 1980; Hansen y Mowen, 2003; Horngren, 1969; Vázquez, 1971; Villers y Rautenstrauch, 1949). Lo teórico no es la cantidad de elementos del costo, es el uso de la teoría de conjuntos lo que explica el proceso de acumulación de los egresos de fábrica, de modo que lo importante es que las estrategias de caracterización representen de manera fiel los procesos productivos.

Por esta razón, cuando cambian los procesos de fabricación en los que intervienen otros contratos y consumos, se requiere readecuar las categorías con las que se expresan los indicadores de costos; de esta manera será posible representar con mayor fiabilidad. No se trata de conservar lo que ya no es conservable, ajustándose únicamente a los conceptos y libros clásicos como único orden sobre estos procedimientos (Alexander, 1990), dado que se considera anticientífico y antiacadémico⁷.

⁷ Los docentes de costos exponen el cambio como una realidad, sin embargo, cuando deben cambiar sus estructuras de creencias se mantienen ortodoxos.

6. Clasificación contable de los componentes del costo

La clasificación de los componentes del costo se podía representar, por lo general, en tres elementos. Sin embargo, el «Plan de cuentas» del Decreto 2650 de 1993, emitido en Colombia para los comerciantes, presentó de manera heterodoxa cuatro elementos con una descripción acertada de cada uno. La dinámica del cuarto componente que aparece como nuevo en los «contratos por servicios directos» se define en los siguientes términos:

Registra el valor del costo de servicios recibidos en desarrollo de contratos celebrados por el ente económico con personas naturales y/o jurídicas, a fin de ejecutar labores relacionadas con la elaboración o producción de bienes o la prestación de servicios. (Legis, 2011, pág. 269)

Esto cambiaba la teoría de costos con respecto a los tres elementos como algo radical, si bien muy pocas empresas utilizaron este cuarto elemento. Inicialmente, de forma general se aplicaba a la contabilidad de costos del sector de la construcción; la diferencia radicaba únicamente en que presentaba este cuarto elemento, pero con la ampliación de la maquila y el *outsourcing* como contratos comunes en los procesos de fabricación de bienes o servicios de la mayoría de las empresas. De esta manera, el cuarto elemento se convirtió en una categoría necesaria para conceptualizar los componentes del costo. Quienes siguen de manera fiel la caracterización clásica sobre costos optan por seguir utilizando los tres elementos.

Actualmente, existen investigaciones que explican que el cuarto elemento es viable en el propósito de comprender la representación de los egresos de fábrica (Parra-Acosta, Mejía-Alfaro y Guerrero-Ortiz, 2014; Rincón y Villarreal, 2014; Rincón,

Sánchez y Villarreal 2008). Para ellos, la tercerización en una economía globalizada requiere una representación distinta (Parra-Acosta, Mejía-Alfaro y Guerrero-Ortiz, 2016).

Incluso, otros autores hablan de un quinto elemento del costo: proponen los costos que conlleva la mala calidad como un quinto componente (Valenzuela-Jiménez, 2016). Mostrar los procesos que afectan la calidad y presentarlos de manera separada como una categoría especial posibilita que los usuarios observen la calidad. De esta manera, se logra sensibilizarlos y pueden tomar decisiones que lleven a mejorar este indicador, lo cual es muy acertado. Además, invita a que las personas se desbloqueen de marcos estáticos en la presentación de los costos.

Hurtado (s. f.) también ha utilizado la idea del quinto elemento para proponer la inclusión de los costos ambientales. Efectivamente, si bien este componente de egresos deberá revelarse debido a la problemática ecológica actual, todavía es un egreso en discusión. La normatividad internacional financiera no le ha prestado la atención correspondiente, sin embargo, se considera que la propuesta es conveniente para una correcta observación de una economía integral.

En las convenciones de la planificación de la categorización de costos, el cuarto elemento lo han ganado los contratos de tercerización directos. ¿Cuál se ganará el quinto? Esto lo irán definiendo los acuerdos de los investigadores de costos. El problema no es la cantidad sino su efectiva caracterización y designación bajo marcos existentes y reales que determinen el dominio de los conjuntos, lo que a su vez ayudará a la denominación de las categorías que harán parte de los componentes del costo.

7. Externalización de los procesos de fabricación como cuarto componente del costo

Cuando una organización toma la decisión o resuelve analizar los beneficios y/o desventajas de externalizar una parte o la totalidad de sus procesos productivos, o la contratación del servicio de una de sus actividades, es pertinente conocer los modelos existentes de contratos de servicios externalizados: maquila y *outsourcing*.

Los contratos de servicios se dividen en directos e indirectos. La maquila, normalmente, se relaciona con el proceso de fabricación y el producto que se

desarrolla, por tanto, se reconoce comúnmente como un costo directo; por el contrario, el *outsourcing* es un servicio que no se encuentra relacionado de forma directa con el costo, porque puede utilizarse para los departamentos administrativos y de venta, por tanto, en este caso, se convierte en un gasto. Si se relaciona con los departamentos de apoyo de fábrica será un costo indirecto y si puede relacionarse de forma directa con el producto de fabricación será un costo directo.

8. Maquila

Rincón, Sánchez y Villarreal (2008) definen la maquila como un «servicio que prestan algunas empresas llamadas proveedores a otras llamadas clientes, en la realización de un proceso o actividad que, para los clientes, resulta poco atractivo hacerlo en el interior de sus instalaciones y/o bajo su propia administración» (p. 48). Es decir, maquila es un contrato relacionado con la elaboración del producto. Rincón, Sánchez y Villarreal (2011), con base en otros autores, establecen la siguiente clasificación:

- Maquila tradicional. A partir de diseños, especificaciones e insumos que provee un contratante, una persona externa a la organización presta un

servicio para articular o ensamblar una parte o totalidad del producto.

- Maquila tipo paquete completo. A partir de diseños y especificaciones que estipula un contratante el prestador del servicio suministra los procesos e insumos.

De igual manera, la Alcaldía y la Cámara de Comercio de Bogotá (2009) definen la maquila como el «procedimiento mediante el cual una empresa solicita a otra la producción de un determinado lote de productos, bajo unas condiciones específicas de calidad, cantidad, tiempos de entrega, entre otros» (p. 19). Estos, por lo general, llevan la marca del contratante.

9. Outsourcing

De acuerdo con Rincón *et al.* (2011), el *outsourcing* contiene los procesos que brindan soporte o mejoramiento a las áreas de una organización —entre las que se encuentran operaciones, administración y ventas, entre otras— y los desarrolla otra empresa, es decir, una diferente a la contratante. De igual manera, según Martínez (2012), el *outsourcing* es un «proceso económico en el que una empresa toma fondos destinados a la ejecución de determinadas tareas y se los entrega a una empresa externa especializada» (p. 2). Con frecuencia, las actividades concertadas con este modelo tratan sobre la contratación de personal, soporte técnico, asesorías en contabilidad y call

centers, entre otros. En el *outsourcing* «se da un intercambio de información, confianza y coordinación, inclusive hasta una pequeña parte de cesión de responsabilidades corporativas» (p. 2).

Según Schneider (como se cita en Uribe-Jiménez, 2013) el *outsourcing* es una «herramienta administrativa, que permite a la organización concentrarse principalmente en los procesos de negocio y no tomar parte en otros que siendo importantes no son inherentes a los procesos —actividades— que dan existencia a la organización» (p. 28). Además, señala que existe una relación directa entre el desarrollo de la estrategia empresarial y la eficacia operativa.

10. Importancia del indicador del cuarto elemento del costo

Al revelar los servicios externalizados de una organización inmersos en la clasificación tradicional, esto es, materia prima directa, mano de obra directa, CIF o gastos, se logra evidenciar con mayor facilidad y exactitud el valor y el significado frente a la decisión de tercerizar por medio de maquila u *outsourcing*. Esto genera preguntas para la organización tales como ¿cuánto de la producción o de los servicios se está entregando a terceros?, ¿se alcanzan superiores beneficios externalizando? o ¿es mejor asumir la actividad en función de un mejor costo, disminución de la independencia con terceros o de competitividad?, entre otras. Estos interrogantes se pueden solucionar si dentro de

una organización se aplica la separación del cuarto componente del costo.

Las empresas han tomado el contrato de tercerización como una estrategia común encaminada a disminuir costos, mejorar calidad, aumentar capacidad productiva, disminuir tiempos de producción, controlar flujo de efectivo, realizar procesos complejos para la empresa y disminuir responsabilidades en los contratos, entre otras. Cualquiera que sea la estrategia, la información de costos es necesaria a fin de evaluar, analizar y tomar decisiones. Por esta razón, revelar este dato es necesario para el sistema de información de costos.

11. Conclusiones

La caracterización de los elementos del costo describe atributos y distinciones de los egresos que son los utilizados en el proceso de fabricación y están medidos en el inventario de producto en proceso. Razón por la cual se separa la información a fin de estar en capacidad de observarla y evaluarla de manera detallada. El texto aborda tres tipos de caracterización de los costos: primaria, fundamental y básica. La segmentación primaria consiste en dividir los elementos del costo en directos e indirectos, fundamental en variables y fijos. La segmentación básica los divide en materia prima, mano de obra, servicios y carga fabril. Esto permite elaborar indicadores que explican cómo se ejecutan los egresos para la fabricación de los bienes y los servicios.

La categorización de los indicadores de costo más común es la unión de la segmentación primaria y básica, lo que da como resultado la división de los componentes del costo: materia prima directa, mano de obra directa, contratos de servicios directos y costos indirectos de fabricación. La unión entre la segmentación fundamental y básica genera una división de componentes condicionales del costo: materia prima variable, mano de obra variable, servicios variables y costos fijos. La división de componentes del costo es la que se utiliza en la teorización de los costos absorbentes, la normatividad NIIF y los impuestos. La división de componentes condicionales se utiliza en análisis gerenciales como información interna.

Ingresa un nuevo contrato en el proceso productivo que no se pueda representar en los componentes clásicos, primero, impacta en las clasificaciones primarias, fundamentales y básicas; posteriormente, cambia las clasificaciones de los componentes del costo.

En la categorización de la segmentación básica se integró un componente adicional, reconocido como un cuarto componente del costo (Rincón Sánchez y Villarreal, 2008). Ese cuarto componente representa

los contratos de servicios, lo que incluye los costos de maquila y *outsourcing*. Este egreso es distinto a la materia prima y a la mano de obra. Muchos de estos egresos son directos, pues no pueden enviarse a la carga fabril indirecta. Separarlo como un nuevo conjunto es una estrategia razonable, dado que de no cumplir con el marco ontológico de la descripción de los otros componentes quedaría por fuera. Así mismo, incluirlo en un conjunto que no cumple sus características llevaría a incumplir el orden sistemático propuesto. La teoría de conjuntos determina que debe cambiar el marco ontológico de los otros conjuntos a fin de incluirlo, o debe crearse un nuevo elemento.

Revelar el componente de contratos de servicios —maquila y *outsourcing*— lo visibiliza y permite elaborar estrategias para su administración, su control y la toma de decisiones. La transacción de tercerización es una estrategia de gestión utilizada, por lo general, para mejorar los costos, la calidad, la capacidad y la productividad, etc.

La caracterización de los componentes del costo está relacionada con la segmentación de los atributos de los egresos necesarios para el proceso de producción. Volver observable un atributo es descubrir y otorgarle relevancia a fin de sensibilizar a los usuarios sobre su existencia; en otras palabras, una de las estrategias de la contabilidad, dirigidas a volver visible un atributo, es revelarlo, explicarlo, desglosarlo, darle significado y categorizarlo. Es preciso señalar que un aspecto que debe seguir en desarrollo, dada su complejidad y extensión teórica, es la metodología que permite definir las convenciones de clasificación y no la cantidad de componentes del costo.

Referencias

- Alcaldía Mayor de Bogotá; Cámara de Comercio de Bogotá. (2009). *Cómo definir los costos de tu empresa*. Bogotá: Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, Cámara de Comercio de Bogotá.
- Alexander, J. C. (1990). *La centralidad de los clásicos*. En G. J. Anthony, *La teoría social de hoy* (22-80). México: Alianza.
- Cashin, J.; Polimeni, R. (1980). *Contabilidad de costos*. Bogotá: McGraw-Hill.
- Fundation IFRS. (2010). *El marco conceptual para la información financiera Parte A*. IASB.
- Hansen, D. R.; Mowen, M. M. (2003). *Administración de costos contabilidad y control*. México: Thomson.
- Heidegger, M. (1941). *Conceptos fundamentales*. Madrid: Alianza Editorial.
- Horngren, C. (1969). *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*. México: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
- Hurtado, C. F. (s. f.). *El quinto elemento*. Madrid: Deusto ediciones.
- Legis. (2011). *PUC 2011*. Bogotá.
- Martínez, O. (2012). *Outsourcing. Universidad para la Cooperación Internacional*. Recuperado de <https://bit.ly/2TYHsCq>
- Martínez, M.; Motz, R. (2006). *Ontología para criterios de clasificación*. Uruguay: Instituto de Computación, Universidad de la República Montevideo.
- Mondragón-Pérez, A. R. (2002). ¿Qué son los indicadores? *Revista de Información y Análisis*, (19), 52-58. Recuperado de <https://bit.ly/2wRVEF8>
- Parra-Acosta, J. F.; Mejía-Alfaro; G. E.; Guerrero Ortiz, D. (2014). *El cuarto elemento del costo*. Bogotá: Universidad Nacional.
- Parra-Acosta, J. F.; Mejía-Alfaro; G. E.; Guerrero Ortiz, D. (2016). *Los sistemas de acumulación de costos y el cuarto elemento del costo*. Bogotá: Universidad Nacional.
- Rincón, C. A.; Sánchez, X.; Villarreal, F. (2008). Contabilización del cuarto elemento del costo. *Revista Entramado*, 4(2), 38-51.
- Rincón, C. A.; Vergara, A. (2013). La metodología de los costos híbridos como fuente en el diseño de los indicadores de costos y gestión. *Libre Empresa*, 10(2), 99-120.
- Rincón, C. A.; Villarreal, F. (2014). *Costos I. Componentes del costo*. Bogotá: Ediciones de la U.
- Uribe-Jiménez, G. (2013). *Teoría de la agencia y el outsourcing de T.I. Estudio de caso Central Hidroeléctrica de Caldas S.A.-E.S.P área tecnológica e informática*. Universidad Autónoma de Manizales. Recuperado de <https://bit.ly/2Q9xGfy>
- Valenzuela-Jiménez, L. F. (2016). Los costos de la mala calidad como quinto elemento del costo: aproximación teórica en la gestión de la competitividad en medio de la convergencia contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 24(1), 63-84.
- Vázquez, J. C. (1971). *Manual de costos standards*. Argentina: Aguilar.
- Vélez, C. C. (2016). La matemática como de teoría de estructuras. *Revista Colombiana de Filosofía de la Ciencia*, 13(26), 7-30.
- Villers, R.; Rautenstrauch, W. (1949). *Economía de las empresas industriales*. México: Fondo de Cultura Económica.