



**UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES**

**ASISTENCIA INVESTIGATIVA**

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**APROXIMACIÓN CRÍTICA A LA TEORIA GENERAL DE COSTOS: Una propuesta  
desde el pensamiento ambiental**

**PRESENTADO POR: ALEJANDRO MEJÍA LOPEZ**

**LINA CLEMENCIA CASTAÑO GARCIA**

**PAULA CRISTINA ARIAS HENAO**

## PRESENTACIÓN

Los avances permanentes y acelerados desarrollados en los últimos años nos direccionan hacia un replanteamiento sobre criterios ya conocidos e interiorizados, sometiéndonos a la adopción de nuevas concepciones.

El concepto que se estudiará en este informe es la idea planteada inicialmente sobre el costo su función y aplicación en las empresas y el desarrollo de un análisis a profundidad sobre una concepción más amplia, todo lo que esta puede involucrar y aportar a diferentes factores y sectores de la economía actual y sus presentes necesidades; analizando la relación del costo frente al sistema de producción actual.

Se pretende entonces analizar un conjunto de ideas ya establecidas sobre el costo con el fin de comprender su estado actual en las Organizaciones y a partir de estos conceptos desarrollar y plantear los diferentes alcances que este puede comprender.

## INTRODUCCIÓN

El sistema económico actual ha puesto su mirada en el concepto y las diferentes aplicaciones del costo, con el fin de desarrollar industrias productivas y rentables o por la necesidad de estrategias que surgen en sectores debilitados y ávidos por la reactivación de su fuerza productiva.

Estudiaremos las diferentes teorías existentes sobre el costo, los resultados de la práctica de esta herramienta económica en las Organizaciones y su evolución a través de la investigación y la experiencia, buscando con este último la valoración de los paradigmas que lo limitan y la ampliación de su utilización en beneficio de la rentabilidad de las Industrias.

El propósito de este trabajo es el de esclarecer conceptos y realizar una presentación crítica sobre teorías como Costos de Transacción, Teoría de la Agencia, Teoría de las Restricciones, Teoría de la Empresa, Teoría de la Producción y Costos. Analizaremos inicialmente su origen, naturaleza, y características, seguido de sus aportes e implicaciones en su implementación real y finalmente sus limitaciones. Igualmente analizaremos el impacto de estos enfoques en las estructuras organizativas y las investigaciones que se han generado a su alrededor, intereses, críticas, credibilidad y objetividad.

Centraremos nuestra atención al tema específico de las limitaciones a las que se han enfrentado y que en la actualidad son tema de estudio y replanteamiento, en vista de considerar que pueden encontrar en los costos alternativas y estrategias que pueden traspasar el esquema teórico y al mismo tiempo hallando inconsistencias en su planteamiento, utilizando esta nueva concepción económica a favor del sistema productivo.

## OBJETIVO GENERAL

Evidenciar el tecnicismo utilitarista de las teorías de costos existentes y su papel limitador dentro de la empresa; a partir de una crítica académica con el fin de alimentar el debate y dejar una propuesta abierta del desarrollo del costo ambiental.

## OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Establecer una breve reseña histórica sobre el desarrollo de la teoría general de costos.
- Analizar las teorías de costos existentes y sus objetivos utilitarias dentro del sistema económico actual.
- Proponer un análisis del costo desde la perspectiva compleja del pensamiento ambiental.

## TIPO DE INVESTIGACIÓN

Investigación Analítica: Este es el método de investigación aplicada al documento, pues el objetivo es tomar las teorías más destacadas de diferentes investigadores sobre el tratamiento de los costos y contrastarlas examinando sus diferentes variables.

A través del análisis se estudia a fondo los conceptos existentes sus fundamentos y aplicaciones. La observación de su naturaleza causas y efectos nos llevarán a comprender su esencia y comportamiento, concluir los alcances de esta herramienta poco explotada a nivel de gestión y producción y a partir de aquí establecer nuevas teorías.

Se incluyen los siguientes aspectos como la síntesis y análisis. Este primero se reúne diferentes elementos para formar un concepto coherente de manera más a la que se tenía inicialmente y el análisis se desintegra cada uno de los conceptos para reorganizar sus ideas en función de un nuevo planteamiento crítico.

## MÉTODO DE LA INVESTIGACIÓN

Bibliográfica: La base de este estudio es la amplia recopilación de fuentes disponibles para la ser examinadas, comparadas y generar un punto de partida para el desarrollo de un análisis crítico y conclusiones. Esta búsqueda se realiza de manera sistemática realizando una visión panorámica teniendo en cuenta la identificación del material adecuado, el cual contenga información pertinente con el objeto del estudio evitando perder el enfoque inicial.

Para la consecución de este método se tienen en cuenta factores como:

- Definir el tema a investigar
- Recopilación de conceptos
- Elaboración de un plan de trabajo
- Redacción
- Confrontación de la información
- Correcciones y revisiones

## JUSTIFICACIÓN

### Interés

Surge la inquietud académica, económica y cultural sobre la aplicación actual de los costos y la necesidad de un estudio profundo sobre sus inicios teóricos, diferentes pensamientos y la transformación que debe surgir para hacer de ello una herramienta de alto nivel económico.

### Novedad

Los costos en su mayoría, solo se han sido estudiados hasta su uso real en su función productiva como tal, por lo cual el análisis planteado sobre sus bases conceptuales poco explorado, nos abren paso a sobrepasar sus límites con un estudio con un enfoque diferente al general en su área.

### Utilidad

Los resultados del estudio significan apertura a nuevos conocimientos, nos dan la oportunidad de obtener información que ha sido subvalorada hasta el momento y que representa gran valor para la productividad de las grandes Organizaciones y la Economía.

## MARCO TEORICO

### HISTORIA DE LOS COSTOS

#### INICIOS

El surgimiento de la contabilidad de costos se ubica una época antes de la Revolución Industrial. Ésta, por la información que manejaba, tendía a ser muy sencilla, puesto que los procesos productivos de la época no eran tan complejos. Estos consistían en un empresario que adquiría la materia prima; luego ésta pasaba a un taller de artesanos, los cuales constituían la mano de obra a destajo; y después, estos mismos últimos eran los que vendían los productos en el mercado. De manera que a la contabilidad de costos sólo le concernía estar pendiente del costo de los materiales directos.

Este sistema de costos fue utilizado por algunas industrias europeas entre los años 1485 y 1509.

#### DESARROLLO

Hacia 1776 y los años posteriores, el advenimiento de la Revolución Industrial trajo a su vez las grandes fábricas, las cuales por el grado de complejidad que conllevaban crearon el ambiente propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos. Y aunque Inglaterra fue el país en el cual se originó la revolución, Francia se preocupó más en un principio por impulsarla. Sin embargo, en las últimas tres décadas del siglo XIX Inglaterra fue el país que se ocupó mayoritariamente de teorizar sobre los costos.

En 1778 se empezaron a emplear los libros auxiliares en todos los elementos que tuvieran incidencia en el costo de los productos, como salarios, materiales de trabajo y fechas de entrega.

Aproximadamente entre los años 1890 y 1915, la contabilidad de costos logró consolidar un importante desarrollo, puesto que diseñó su estructura básica, integró los registros de los costos a las cuentas generales en países como Inglaterra y Estados Unidos, y se aportaron conceptos tales como: establecimientos de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación, adaptación de los informes y registros para los usuarios internos y externos, valuación de los inventarios, y estimación de costos de materiales y mano de obra.



Básicamente hasta acá, se podría decir que este enfoque de la contabilidad ejercía control sobre los costos de producción y registraba su información con base en datos históricos, pero a raíz de la integración que se dio entre la contabilidad general y la contabilidad de costos entre los años de 1900 y 1910, esta última pasó a depender de la general.

Luego de esto, entre los años de 1920 y 1930, época de la Gran Depresión en los EE.UU., y en los cuales la contabilidad se comenzaba a entender como una herramienta de planeación y control, lo cual demandaba la necesidad de crear nuevas formas para anticiparse a los simples hechos económicos históricos, surgen los costos predeterminados y los costos estándar.

Posterior a la gran depresión se comienza a dar gran preponderancia a los diferentes sistemas de costos y a los presupuestos, pues ya se ven como una herramienta clave en la dirección de las organizaciones. Entre las razones que evidencian este nuevo auge se encuentran:

- El desarrollo de los ferrocarriles.
- El valor de los activos fijos utilizados por las empresas que hicieron aparecer la necesidad de controlar los costos indirectos.
- El tamaño y la complejidad de las empresas y por consiguiente las dificultades administrativas a las que se enfrentaban.
- La necesidad de disponer de una herramienta confiable que les permitiera fijar los precios de venta.

Luego en 1953 el norteamericano AC. LITTELTON en vista del crecimiento de los activos fijos definía la necesidad de amortizarlos a través de tasas de consumo a los productos fabricados como costos indirectos; después en 1955, surge el concepto de contraloría como medio de control de las actividades de producción y finanzas de las organizaciones; y un lustro después, el concepto de contabilidad administrativa pasa a ser una herramienta del análisis de los costos de fabricación y un instrumento básico para el proceso de la toma de decisiones.

Para ese entonces, e incluso hasta antes de 1980, las empresas industriales consideraban que sus procedimientos de acumulación de costos constituían secretos industriales, puesto que el sistema de información financiera no incluía las bases de datos y archivos de la contabilidad de costos.

Indiscutiblemente, esto se tradujo en un estancamiento para la contabilidad de costos con relación a otras ramas de la contabilidad.

Sin embargo, cuando se comprobó que su aplicación producía beneficios, su situación cambió. Y todo fue gracias a que en 1981 el norteamericano HT. JHONSON resaltó la importancia de la contabilidad de costos y de los sistemas de costos, al hacerlos ver como una herramienta clave para brindarle información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles para la fijación de precios adecuados en mercados competitivos

GÓMEZ, Giovanni E., 2008, “Una aproximación a la historia de los costos en contabilidad”, <http://www.gestiopolis.com/>

## TEORIAS DE COSTOS ACTUALES Y SUS APROXIMACIONES CRÍTICAS

### COSTOS DE TRANSACCION

Como lo describe la universidad interamericana de puerto rico en su trabajo la “influencia de costos de transacción y la ventaja competitiva en el traslado de las operaciones de las multinacionales” del año 2011.

La creación del concepto costos de transacción se le atribuye a Ronald Coase (1937). Éste plantea que fuera de la firma el movimiento de los precios directos de la producción es coordinado a través de una serie de intercambios de transacciones en el mercado. Establece que una firma se hace rentable mediante la organización de la producción a través del mecanismo de precios e introduce el concepto costos de la firma (Coase, 1937; 1992; Hart, 2008). Apunta que la eficiencia del sistema económico depende en una amplia consideración sobre como las organizaciones conducen sus asuntos particulares. La forma en que la industria es organizada va a depender de la relación entre los costos de las transacciones y los costos de organizar la misma operación a uno menor.

En palabras de Coase 1937:

“El empresario deja de poner los factores de la producción en los usos donde su valor es mayor, es decir, deja de sacar el máximo provecho de los factores de la producción. Otra vez, el punto a ser alcanzado es aquel donde la pérdida a través del desperdicio de recursos es igual a los costos de mercadeo en el intercambio de la transacción en un mercado abierto o de las pérdidas si la transacción fuera organizada por otro empresario”. “The Nature of the firm” (p. 394).

El argumento clarifica la importancia de reconocer las diferencias en los costos de producción entre ellos y con otros costos, comparación hecha esencialmente de dos maneras, en las cuales una actividad que ha sido organizada dentro de la firma, ocurre que los costos necesarios para hacerlo son: (a) no solamente más bajos que a través del mercado, pero, (b) además más bajo que

esos dentro de cualquier otra firma; de otra manera sería más ventajoso que otra firma lo organizara, estas dos comparaciones no son inconexas, sobre todo si tenemos presente que la mayor parte de la actividad económica es llevada por firmas, (Coase, 1937; Simon, 1991), el mercado, en su mayor parte, es una representación implícita y abstracta de otras firmas (Demsetz, 1988; Chandier, 1992; Coase, 1937; 1991).

A pesar de que a Ronald Coase con su artículo *The Nature of the firm* se le atribuye que fue el primero en dar un concepto se considera a Oliver E. Williamson el fundador de esta corriente teórica.

Oliver Williamson, 1996 define transacción, como la ocurrencia de una transferencia de bien o servicio mediante una interface tecnológica. Establece que la Teoría de Costos de Transacción Económicos (CTE) es un acercamiento comparativo de la organización en la cual la tecnología es enfatizada a favor de la organización, y la acción de economizar reside en los detalles de la transacción y los mecanismos de gobierno. Esos tres elementos son combinados para una teoría predictiva de la economía organizacional. Williamson presenta su Teoría de Costos de Transacción Económicos (CTE) haciendo referencia a la descripción de los actores humanos, el problema económico central de la organización, el proceso de transformación, la unidad de análisis y el análisis de la estructura (Williamson, 1996). La Teoría de Costos de Transacción Económicos identifica cuatro determinantes en las transacciones; los transaccionales, los de comportamiento, los mecanismos de gobierno organizacional y el ambiente institucional.

Los costos de transacción son una disciplina ubicada entre la economía y las organizaciones; esta busca explicar la existencia de organizaciones económicas fundadas sobre jerarquía en base costos de transacción; son aquellos que están asociados a la utilización del cálculo del mecanismo de precio de mercado. Dicho de otra forma, son los costos en que las empresas incurren cuando en vez de usar sus propios recursos internos, salen al mercado para encontrar esos productos y servicios. La base de los costos de transacción se halla en los costos de información, entendidos como los costos de medición de lo intercambiado y los costos de proteger y hacer cumplir lo pactado. Los costos de transacción afectan directamente los costos totales de producción los cuales consisten en las entradas de recursos de tierra, trabajo y capital

que participan tanto en transformar los atributos físicos de un bien, como en los de negociación, definición, protección y cumplimiento forzado de derechos de propiedad.

Ronald Coase nos describe en su obra «The Nature of the Firm» en 1937.  
<http://www.law.uchicago.edu/news/coaseinmemoriam>

#### TIPOS DE COSTOS DE TRANSACCIÓN:

En su intento de explicar por qué las grandes industrias jerárquicas eran más eficientes que los pequeños productores, Coase determinó los costes de transacción dividiéndolos en:

Costes de búsqueda: localizar los distintos proveedores y determinar la idoneidad de los bienes que ofrecen.

Costes de contratación: negociar el precio y contratar las condiciones.

Costes de coordinación: encajar los distintos productos y procesos.

Ronald Coase.

Ronald Harry Coase (29 de diciembre de 1910 - 2 de septiembre de 2013)<sup>1</sup> fue un economista británico y profesor emérito en la Universidad de Chicago. Recibió el Premio Nobel de Economía en 1991 por el descubrimiento y aclaración del significado de los costes de transacción y derechos de propiedad para la estructura institucional y el funcionamiento de la economía.

Ronald Coase es considerado el fundador del Análisis Económico del Derecho y de la nueva economía institucional. Su principal obra «The Nature of the Firm» en 1937

Ejemplo:

Por ejemplo, la mayor parte de las personas debe pagar una comisión a su bróker cuando compran o venden una acción; esta comisión es un coste de transacción de realizar un negocio con acciones. Ahora bien para comprar un producto, los costos no solo se limitarán al precio del producto en sí, sino también a la energía y esfuerzo que requiere averiguar cuál de los variados productos se prefiere, dónde se consiguen y a qué precio, el costo de viajar hacia el punto de compra, el tiempo de espera para comprarlo; todos estos costos son los costos de transacción. Por

eso, cuando se evalúa racionalmente una transacción potencial, es importante considerar los costes de transacción que podrían resultar significativos.

#### CRÍTICAS A LA TEORÍA DE COSTOS DE TRANSACCIÓN ECONÓMICOS:

La Teoría de Costos de Transacción Económicos ha sido objeto de diversas críticas. La más fuerte de éstas, señala la falta de evidencia empírica que cuantifique los supuestos teóricos de Williamson. Igualmente se critica que la teoría sobre enfatiza la minimización de costos y descuida el valor creado por la transacción como beneficio en la estructura social de la vida económica (Chow, 2008). Sin embargo, la segunda crítica más severa y fehaciente ha sido sobre el supuesto del oportunismo. Moran y Goshal (1996), plantean que Williamson se enfoca en una sola disposición de la naturaleza humana. Argumentan, que el comportamiento humano es balanceado y realista, que las actitudes humanas están determinadas por la personalidad y las situaciones de cada individuo. Moran y Goshal (1996) argumentan sobre la concepción de Williamson acerca de las instituciones de la firma y los mercados. Plantean, que las fuerzas internas de la organización son diferentes y a veces contradictorias a las fuerzas del mercado. Establecen, que la contribución de la organización es la habilidad de crear su propio contexto, y que las organizaciones no son espejos del mercado o responde a las fallas de éste, contrario a lo propuesto por Williamson, de que el mercado provee el contexto institucional en el cual las organizaciones y los individuos interactúan.

#### Resultados:

En general, se estima que el costo social de realizar transacciones se ha mantenido estable como proporción del PIB. Al optar por realizar transacciones en efectivo es necesario hacer retiros en cajeros automáticos y sucursales bancarias, lo cual implica que los bancos deben mantener una gran cantidad de efectivo que involucra costos de logística para las entidades financieras, y además generan costos de oportunidad financieros. Solamente los costos que los consumidores asumen por su uso de efectivo se ubican, entre 13,5% y 27% del costo social total.

La postura que se tomara con respecto a la teoría de costos de transacción del autor Ronald Coase:

Las organizaciones y el mercado actual, por medio de la globalización, los acuerdos de libre comercio entre países, minimizan los costos de transacción a través de la tecnología.

Para las grandes compañías y los pequeños empresarios que buscan maximizar sus negocios; deben incurrir en todo tipo de costos de transacción, ya sea en la búsqueda de clientes o proveedores a nivel nacional o internacional, deben incurrir en costos de negociación, contratos para la seguridad de sus negociaciones; y costos en la coordinación de sus negociaciones y la vigilancia continua de los convenios contratados.

La tecnología de hoy en día, que a través del internet permite la rápida comunicación, agilizar los trámites ante las diferentes entidades gubernamentales, permite que estos costos de transacción se extiendan permitiendo con ello la agilidad en las negociaciones empresariales.

Aunque abra organizaciones que prefieran no incurrir en costos de transacción, ya que pueden afectar la empresa de diferentes maneras; dado los altos costos en los que se pueda incurrir las negociaciones no sean viables. La existencia de altos costos en contratos y demás afectara las ganancias obtenidas por la organización.

En el mundo actual de las organizaciones, creemos que es obligación de toda empresa incurrir en costos de transacción ya que estamos en un mundo competitivo del cual toda empresa quiere sacar su mejor beneficio, pero para llegar a este debe incurrir en costos para el aseguramiento de las negociaciones; ya que no estamos en un mercado de competencia perfecta entre los diferentes agentes. Además de esto las empresas se deben cuidar de caer en la ilegalidad al tratar de minimizar estos costos evitando los procesos fiscales de la negociación.

Como lo muestra esta teoría lo que busca es reducir los costos, buscando beneficios netamente monetarios; pero estamos en un mundo cambiante, en el cual hay que empezar a pensar en diferentes factores en los cuales intervienen las organizaciones como es el factor medio ambiental, y el factor social.

Las empresas de hoy día, deben ser conscientes de la contaminación que producen, y en la cual tienen que invertir recursos para minimizar esa contaminación; pero lo deben hacer con un objetivo más por conservar el medio ambiente, y no por cumplir con normas legales y evitar sanciones.

Las empresas también deben procurar por invertir en su capital humano, en las buenas relaciones entre directivos y agentes que intervienen en su círculo social.

Es por esta clase de factores que esta teoría se encuentra limitada ya que solo se enfoca en objetivos netamente monetario.

### TEORIA DE LA AGENCIA

Como lo describe la revista mutis en su artículo “teoría de la agencia y costos de transacción: una observación teórica de sus postulados”.

La teoría de la agencia es la más dominante desde los trabajos de Berle y Means (1932) sobre la separación entre la propiedad de los accionistas y el control de los administradores. Los costos de agencia resultan cuando los administradores persiguen sus propios intereses en detrimento de los intereses de los accionistas.

En consonancia con Eisenhardt (1989), en la década del 60 y a principios de los 70, los economistas se preocuparon en particular en explorar la percepción del riesgo en los acuerdos de cooperación y el intercambio derivado entre individuos y grupos. La teoría de la agencia hace su incursión para ampliar este estudio y evaluar lo que se denomina el “problema de agencia”, que emerge cuando:

- a) las partes que cooperan tienen diferentes objetivos y expectativas y
- b) resulta muy costoso para el principal conocer en todo momento lo que hace el agente (Ross, 1973). Por lo tanto, el objetivo medular de la teoría de la agencia es analizar, desde la metáfora del contrato, las relaciones subyacentes entre el principal –quien delega el trabajo– y el agente –quien lo desempeña– (Jensen y Meckling, 1976).



En este sentido, para la teoría de la agencia la unidad de análisis es el contrato, que regula la relación entre el principal y el agente, y a partir del cual se busca evaluar la maximización del beneficio, entregando funciones acerca de las personas, la organización y la información.

#### APORTES DE LA TEORÍA DE LA AGENCIA:

Kathleen M. Eisenhardt. En su obra “The Academy of Management Review: An Assessment and Review” La empresa es una especie de artificio jurídico que sirve como nexo de una serie de interacciones contractuales denominadas relaciones de agencia. La relación de agencia es aquella en la que interactúan los dueños del capital (principal) y los directivos (agentes), en un contrato explícito o implícito por el cual se comprometen en la realización de una actividad de negocio. En efecto, la empresa se concibe como un equipo cuyos miembros actúan para satisfacer sus propios intereses, pero que son conscientes que su futuro depende de la capacidad de supervivencia de su equipo en el proceso de competencia con otros equipos.

Jensen y Meckling, 1976. En su artículo nos aporta que: Las asimetrías informativas pueden dar lugar a que los agentes que buscan la maximización de su utilidad, persigan objetivos distintos a los acordados contractualmente. Una posibilidad alternativa para disminuir las fricciones derivadas de tales asimetrías, sería el establecimiento de un sistema de información que la distribuya efectivamente de forma clara, continua y consistente, aportando credibilidad a las actuaciones de los directivos, de modo que los inversionistas evalúen la empresa y su gestión a un bajo costo, lo cual reducirá los riesgos percibidos tanto para el agente como para el accionista

Limitaciones de la teoría de agencia:

Solo las cosas materiales tienen dueño, más no las personas. Al comprender que la empresa es un colectivo social, tratar de adjudicar derecho de propiedad sobre ella, implica una reducción de la condición humana de los integrantes.

Así pues, las relaciones de agencia no suponen que deba existir un principal que sea el dueño exclusivo de la empresa. En su lugar, subyacen diversas interacciones entre los poseedores de los medios de producción. Los autores exponen que por ello, la teoría del stakeholder, que considera a los diferentes actores dueños de los medios productivos, ofrece una visión de la empresa más entendible que la teoría de la agencia.

La teoría de la agencia asume la presunción de que los accionistas son los dueños de la empresa, lo cual no está justificado aun en el marco per se de la teoría, puesto que si la firma es un nexo de contratos, entonces nadie sería el poseedor de ella dado que no se puede ser dueño de un simple nexo. Solamente podrían existir propietarios de varios factores de producción, lo que no implica que poseer capital sea lo mismo que poseer la empresa.

Existen proveedores de capital y directivos que toman y ejecutan decisiones organizacionales. Incluso puede existir un doble rol en donde una persona es accionista y directivo. Sin embargo, aunque están comprometidos con la gestión de la empresa, su expectativa sería la del inversor que desearía maximizar el beneficio al vender sus acciones, por lo que no es dable llamarlos propietarios de la firma, ni siquiera socios que asumen los mayores riesgos, pues ellos pueden reducir la incertidumbre diversificando su portafolio, lo que no es así para los empleados, ya que estos últimos no tienen equivalencias en el mercado del trabajo.

El modelo empresarial basado en la teoría de la agencia puede ser muy beneficioso mediante el uso de la subcontratación. Un ejemplo de esto puede ser el uso de una gestoría externa a nuestra empresa que nos ayude a presentar nuestros informes contables y fiscales. Para nosotros el beneficio consiste en ahorrarnos una cantidad monetaria gracias a contar con este agente que nos realiza estas funciones, en vez de gastar una mayor cuantía de dinero en uno o varios empleados especialistas en contabilidad o en el apartado fiscal.

La aplicación real de la teoría de la agencia aplicada a un entorno empresarial podría describirse de la siguiente manera: una situación en la que una persona física o jurídica (llamada principal) realiza un encargo de tipo laboral a otra persona (o agente), a través del cual se determinan los aspectos cualitativos y cuantitativos del cometido que tendrá que realizar el agente en nombre del principal.

Este tipo de relaciones basadas en la teoría de la agencia, contractuales y siempre fundamentadas legalmente en acuerdos mercantiles o laborales, tienen un aspecto de recalificación constante dependiendo de las necesidades puntuales del principal, irá ordenando al agente que vaya cambiando puntos de su gestión o adecuación productiva para ofrecer un servicio más ajustado a sus necesidades. No es extraño por tanto una continua modificación de los aspectos más importantes del acuerdo entre ambas partes.

## ANÁLISIS DE LA TEORIA DE LA AGENCIA:

La teoría de la agencia es el método con el cual la organización realiza la subcontratación con terceros para realizar el trabajo correctamente y de forma legal, con la seguridad como si se hubiera realizado por la propia empresa.

El método de la subcontratación resulta ser muy ventajoso para la organización pues al realizar un contrato se les delega a terceros conocedores del tema con tranquilidad y confianza la organización obteniendo como resultado menor planta de personal economizando gastos de nómina, pero al mismo tiempo obteniendo resultados esperados mes a mes.

La teoría de la agencia podría describirse como el agente o persona principal quien encarga su labor a un tercer agente, por medio de un contrato en el cual este tercero se compromete a cumplir y realizar las labores de manera oportuna y eficaz a nombre del agente principal. Es de mayor ventaja para el dueño de la organización pues solo se encarga de conseguir el contratista indicado con las recomendaciones dadas por él y con un contrato salarial conveniente para ambas partes y al final el trabajo dando efectividad y resultados oportunos.

**COSTOS DE CONTROL PRODUCTIVO:** son los costos que el agente principal destina para encomendar al contratista (tercero) para realizar el trabajo

**PERDIDA RESIDUAL:** Cuando la empresa contratista toma las decisiones sin consentimiento del agente principal haciendo con esto un cambio en el cronograma de lo que ya estaba establecido alterando el orden.

**COSTOS DE FIANZA.** Cuando hay multas por incumplimiento de contratos, o sanciones con la Dian o el estado.

En definitiva la teoría de la agencia es un modelo donde participan dos agentes quien es el dueño de la empresa y capital el segundo quien aporta su trabajo donde se desarrollan diferentes acuerdos y compromisos para lograr un objetivo común que termina por beneficiar ambas partes.

Ej.: Empresas contables y fiscales

Empresa principal Efigas – contratista Caferedes

### CRÍTICA A LA TEORIA DE LA AGENCIA

El primer defecto que se percibe en la teoría de la agencia es que muestra su mayor interés en el beneficio y lucro de los mayores inversionistas pues en el momento de la contratación o subcontratación quieren mano de obra calificada pero a bajo precio, buscan el bienestar individual olvidando el colectivo sus intereses bienestar calidad y satisfacción; al realizar trabajos de infraestructura no tienen en cuenta el daño que ocasionan al medio ambiente, pues por la necesidad de volverse las empresas más productivas y debido a las nuevas tecnologías utilizadas para alcanzar tales fines, la contaminación ha venido en aumento y ha ido destruyendo paulatinamente los recursos hídricos, los suelo y los bosque.

### TEORIA DE LAS RESTRICCIONES (TOC)

A principios de los años 1980 el Dr. Eliyahu Goldratt, escribió su libro “La Meta” y empezó el desarrollo de una nueva filosofía de gestión llamada “Teoría de Restricciones” (TOC por sus siglas en inglés).

En el artículo del Ingeniero Leidinger describe el objetivo central de esta teoría, “La TOC nació como solución a un problema de optimización de la producción. Hoy en día se ha convertido en un concepto evolucionado que propone alternativas para integrar y mejorar todos los niveles de la organización, desde los procesos centrales hasta los problemas diarios”. Esta se basa en el hecho de que toda una organización es creada para lograr una meta. Si nuestra organización tiene como meta el ganar dinero, debemos estar conscientes que los logros obtenidos, han estado determinados por las restricciones que actúan sobre la organización. Si no hubiese existido alguna restricción, los logros obtenidos pudieron haber sido infinitos. Las restricciones del sistema determinan las posibilidades de obtener más de la meta de la organización.

Esta teoría ha sido desarrollada al igual que muchas otras herramientas de gestión y a pesar de ser una de las menos conocidas, se adapta a las necesidades actuales de las empresas con altos niveles de producción con el fin de crear estrategias para la obtención de metas y mejorar sus niveles de productividad y reducción de sus costos, pero no solo a nivel operativo, sino también

en todas las actividades involucradas para alcanzar los resultados, es decir abarca la operación de la empresa de manera global y de esta manera entender los límites y la capacidad que tiene la empresa para minimizarlos. Estos limitantes son llamados “Cuellos de Botella”

La metodología utilizada en los cuellos de botella se refieren a que una los procesos se deben desarrollar a la velocidad más lenta posible y en este momento aplicar una herramienta aceleradora para llevar estos procesos a su máxima capacidad con el fin de identificar los factores que influyen en su desarrollo, los cuales pueden ser desde individuos hasta políticas o implementos de trabajo.

En posición crítica Oscar M. Osorio sostuvo que lejos de desarrollar una teoría, Goldratt en su libro *La meta* se ocupa principalmente de destacar los errores de la medición convencional del desempeño, a través de la valoración de los inventarios y su influencia en los estados de resultados, y la importancia del tratamiento de la restricción impuesta por los cuellos de botella y sus consecuencias.

El libro de Goldratt enseña de manera bastante interesante e instructiva a través de una novela como se pueden superar los paradigmas y los procesos mecánicos tradicionales y la manera en se pueden encontrar soluciones a diversos problemas en la teoría de las Restricciones o Limitaciones identificando aquellos factores que trabajan a un ritmo menor al exigido por el mercado. Este libro sigue siendo de gran apoyo en la actualidad para muchos ejecutivos en su gestión empresarial, pues en este se detalla como el uso de un método científico es de gran utilidad para resolver gran cantidad de conflictos en todas las áreas de la Organización. Y como es posible reemplazar unos procedimientos que ya se encuentran estandarizados por unos nuevos para adaptar sus negocios a las exigencias externas y hacer Empresas más rentables.

Resaltamos también la el pensamiento similar del Investigador Argentino Marcelino Figueira en el Congreso del Instituto Argentino de profesores Universitarios de Costos, quien argumenta lo siguiente como filosofía de gestión para esta teoría:

La adopción del “modelo de costos de materias primas” como de cualquier otro es compatible con la tradicional filosofía -forma de pensar- emergente de la Teoría General de Costos para el

“control de eficiencia”. No debe confundirse “costo del producto” con “control de gestión”. La eficiencia en la producción puede analizarse aplicando estándares para el control de la labor (mano de obra) y la capacidad productiva (carga fabril) siendo aconsejable hacerlo si la cultura del ente lo así lo admite.

De igual manera es claro que su análisis está direccionado a la aplicación de metodologías para medir la eficiencia de la capacidad productiva y el análisis detallado de la correcta utilización de los costos como factor determinante en la generación de rentabilidad y administración de los recursos.

#### TIPOS DE RESTRICCIONES:

Estas son limitaciones presentadas en los estudios que representan debilidades que deben ser acogidas o minimizadas en determinado proceso, pues representan una amenaza para la evolución del mismo.

**Restricciones físicas:** Cuando la limitación pueda ser relacionado con un factor tangible del proceso de producción.

Este tipo de restricciones tienen que ver con los resultados inferiores a los esperados y están directamente relacionadas con las máquinas o personal en cuanto al mercado, insumos escasos o inexistentes necesarios para llevar a cabo la actividad o procesos. De acuerdo a esta teoría en primera instancia se debe identificar la limitación crítica evaluando si en realidad es este el “cuello de botella” o es una reacción del sistema en el cual está ubicado el verdadero. Desarrollar un plan científico para atacar esa limitación y llevarla a su punto óptimo de trabajo y adaptando el resto del proceso evaluado a esta restricción.

**Ejemplo restricciones Físicas:** disponibilidad de materias primas, Mercado o el sistema de manufactura.

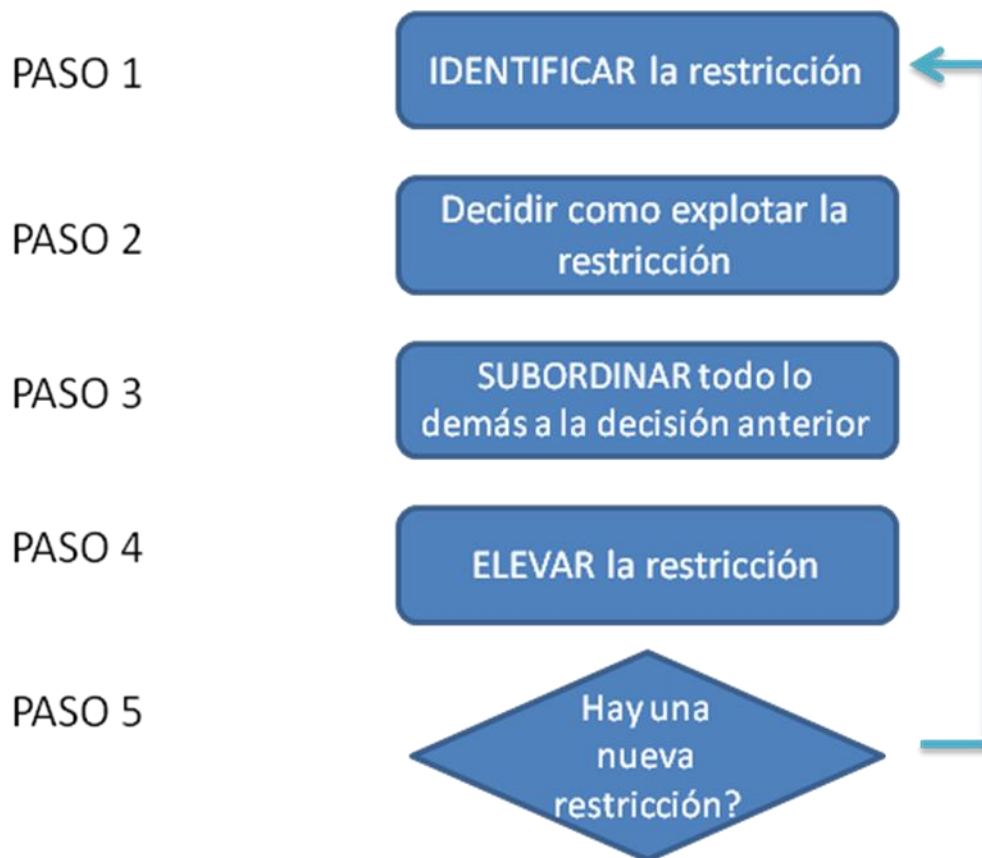
Restricciones de políticas: Cuando la compañía ha adoptado prácticas, procedimientos, estímulos o formas de operación que son contrarios a su productividad o conducen (a veces inadvertidamente) a resultados contrarios a los deseados.

Los resultados al trabajar con este tipo de limitaciones se evidencian a lo largo del tiempo y se dan como resultado de analizar la empresa de manera independiente y no como unidad, aplicando una metodología en la cual se debe tener claridad sobre el objetivo a transformación, hacia a donde ir y cómo hacerlo. De esta manera se examina todo el procedimiento hasta determinar la causa o causas de la restricción y al darle solución a este problema raíz, consecuentemente deben desaparecer estas últimas.

Ejemplo restricciones políticas: Procedimientos, sistemas de evaluación, reglas y conceptos.

¿CÓMO ENFOCAR EL PROCESO DE MEJORA CONTÍNUA?

TOC propone el siguiente proceso de 5 pasos, para enfocar los esfuerzos de mejora:



1) Identificar las restricciones. Este Paso es, en nuestra opinión, el más difícil ya que normalmente llamamos “restricción” a los síntomas de no usar correctamente nuestro sistema. En general sentimos que tenemos miles de restricciones: falta de gente, falta de máquinas, falta de materiales, falta de dinero, falta de espacio, políticas macroeconómicas, ausentismo, exceso de stocks, etc. La Teoría General de los Sistemas sostiene que cualquiera sea el sistema y su meta, siempre hay unos pocos elementos que determinan su capacidad, sin importar cuán complejo o complicado sea.

En este punto debemos implementar el conocimiento sobre los tipos de limitaciones, este será de bastante utilidad para el reconocimiento inicial, la cual en la mayoría de casos es de tipo política que impiden de manera significativa el correcto recorrido y gestión hacia los objetivos



institucionales y así no se aprovecharan en su totalidad los recursos disponibles, aún cuando estos son escasos.

Estos tipos de restricciones de alguna manera representan un hallazgo positivo, ya que si son tratadas adecuadamente y transformadas o eliminadas se aumentará la rentabilidad sin necesidad de inversiones importantes de dinero.

Una de las técnicas más recomendadas para lograr identificar las restricciones del sistema es la elaboración de un árbol de realidad actual, con el fin de detectar los problemas raíz con sus respectivas causas, responsables de los problemas indeseables en los procesos.

2) Decidir cómo EXPLOTAR las restricciones. Las restricciones impiden al sistema alcanzar un mejor desempeño en relación a su Meta (Sea ésta ganar dinero, cuidar la salud de la población, aumentar el nivel cultural de la sociedad, etc.). Es fundamental, entonces, decidir cuidadosamente cómo vamos a utilizarlas, cómo vamos a explotarlas.

Dependiendo de cuáles sean las restricciones del sistema, existen numerosos métodos para obtener de ellas el máximo provecho.

Ejemplos sencillos de cómo explotar una restricción son los siguientes:

- La restricción es una máquina: Se le deberían asignar los operarios más hábiles, se debería hacer control de calidad antes de que la misma procese las piezas, se debería evitar las paradas para almorzar (rotando a la gente), se debería evitar que quedara sin trabajar por falta de materiales, se lo debería dotar de un programa óptimo donde cada minuto se aproveche para cumplir los compromisos con los clientes, etc.

La restricción está en el mercado (No hay ventas suficientes): Asegurarse que todos los pedidos se despachan en el plazo comprometido con los clientes.

- No hay excusa ya que la empresa tiene más capacidad de producción que la demanda del mercado.

- La restricción es una materia prima (El abastecimiento es menor que las necesidades de la empresa): Minimizar el scrap y las pérdidas por mala calidad, no fabricar cantidades mayores a las se van a vender en el corto plazo, etc.

3) SUBORDINAR. Todo lo demás a la decisión anterior.- Este paso consiste en obligar al resto de los recursos a funcionar al ritmo que marcan las restricciones del sistema, según fue definido en el paso anterior.

Como la empresa es un sistema, existe interdependencia entre los recursos que la componen. Por tal motivo no tiene sentido exigir a cada recurso que actúe obteniendo el máximo rendimiento respecto de su capacidad, sino que se le debe exigir que actúe de manera de facilitar que las restricciones puedan ser explotadas según lo decidido en el Paso 2, Es esencial, entonces, tener en cuenta las interdependencias que existen si se quiere realizar con éxito la subordinación.

La SUBORDINACIÓN es quizás el paso más difícil de asimilar para quienes hemos sido educados en el Pensamiento Cartesiano. Aunque no es tarea sencilla IDENTIFICAR las restricciones, intuitivamente sabemos que existen. EXPLOTARLAS significa obtener lo máximo posible de ellas, lo que tampoco se opone a nuestra forma de pensar tradicional. Pero... ¿SUBORDINAR todo lo demás al ritmo que marcan las restricciones? ¿Obligar a la mayoría de los recursos a trabajar menos de lo que podrían? Eso sí que es exactamente opuesto a nuestro pensamiento tradicional.

4) ELEVAR. Las restricciones de la empresa.- Para seguir mejorando es necesario aumentar la capacidad de las restricciones. Éste es el significado de ELEVAR.

Ejemplos de ELEVAR las restricciones del sistema son:

- La compra de una nueva máquina similar a la restricción.
- La contratación de más personas con las habilidades adecuadas
- La incorporación de un nuevo proveedor de los materiales que actualmente son restricción
- La construcción de una nueva fábrica para satisfacer una demanda en crecimiento.

En general nuestra tendencia es realizar este paso sin haber completado los pasos 2 y 3, Procediendo de ese modo estamos aumentando la capacidad del sistema sin haber obtenido aún el máximo provecho del mismo según como estaba definido originalmente.

5) Volver al Paso 1.- En cuanto se ha elevado una restricción debemos preguntarnos si ésta sigue siendo una restricción. Si se rompe la restricción es porque ahora existen otros recursos con menor capacidad. Debemos, entonces, volver al Paso 1, comenzando nuevamente el proceso.

## APLICACIONES DE TEORÍA DE RESTRICCIONES

TOC ha desarrollado algunas aplicaciones en diversas áreas de la gestión de empresas como: Finanzas, “Contabilidad de Throughput”, operaciones, cadena de Abastecimiento, proyectos, marketing,

Para resumir, podemos decir que TOC constituye una filosofía gestión de mejoramiento continuo. TOC se focaliza en las restricciones del sistema, ya que ellas determinan el resultado de la organización.

TOC ha demostrado que es posible lograr asombrosos resultados en miles de empresas como General Motors, Ford Motor, Texas Instruments, Harris Corporation, Lucent-Bell, etc, que ya han mostrado los éxitos obtenidos utilizando TOC. En el Perú, también hay algunas empresas que ya han demostrado los resultados positivos de esta filosofía.

## LIMITACIONES REALES FRENTE A LA PROPUESTA AMBIENTAL

Al igual todas las teorías ya existentes, la de las Restricciones se enfoca en mejorar sus prácticas, ejerciendo un control sobre todas las actividades del proceso productivo con el fin de conocer si tales cambios son o no positivos desde el punto de vista de la rentabilidad. Esta persigue un objetivo puntual “la optimización del flujo del sistema, lo que en el caso de la cadena crítica se traduce en favorecer una mayor velocidad de ejecución de las actividades del proyecto” (Revista Soluciones de Postgrado EIA, Número 4,p. 195-208. Medellín, agosto 2009). Como se puede analizar a lo largo del libro “La meta” de Eliyahu M. Goldratt y otras tantas lecturas, ninguna de ellas realiza un esfuerzo o eleva sus herramientas al plano de un tema de tanta prioridad en el medio productivo actual, como es el ambiental, su responsabilidad hacia este y la necesidad de adaptar todos sus sistemas a la generación de una nueva tendencia del costo frente a esta responsabilidad social.

Esta teoría no deja de ser altamente práctica en la gestión empresarial, pues ha sido de gran utilidad como un sistema provisto de diferentes técnicas gerenciales para organizar personas y procesos con resultados maximizadores y sobresalientes cuando es implementada por largos periodos, involucrando tanto a gerentes como empleados por igual, pero con la única filosofía de mejora continua de la productividad y niveles de eficiencia y excelencia para lograr la satisfacción de los clientes. Así como lo menciona en su artículo Alfredo Molina en su artículo La teoría de las restricciones y la cadena logística como elementos indisolubles, se trata solo de gestión de la productividad:

Las organizaciones se crean con un propósito determinado ya que ninguna ha sido creada exclusivamente para su existencia. Esta se fundamenta de manera más explícita al analizar que en las organizaciones se coordinan todos aquellos recursos destinados a obtener un resultado o lo que es lo mismo, se constituyen las partes con vistas a lograr un resultado final, es decir, que toda verdadera organización supone una finalidad consciente, se basa en la ordenación, con fines precisos, de un conjunto de condiciones que regulan tanto las relaciones entre los hombres como la de éstos con el resto de los recursos de la organización, si ello no funciona, predominará el

desorden, la irregularidad y la falta de coordinación y, por tanto, la necesidad de emprender un Proceso de Mejora Continua.

Esta teoría está diseñada para obtener resultados precisos en las organizaciones, pero desprovista y desconectada totalmente con su entorno social y ambiental. Puede entonces una entidad funcionar integralmente con las condiciones adecuadas a través del tiempo sin políticas y sistemas controladores de toda su industrialización y calidad de vida de sus trabajadores y personal externo que permita mejorar las estadísticas? Es inevitable definir que tenemos una necesidad prioritaria hacia una transición del desarrollo sostenido y los empresarios son parte de ella, la cual implica una gestión cuidadosa entre producción y medio ambiente. Estos dos son componentes fundamentales y sus metas deben ir orientados a mejorar su utilización.

## TEORIA DE LA EMPRESA

Alejandro García Garnica y Eunice Leticia Taobada Ibarra menciona en su trabajo “TEORÍA DE LA EMPRESA: LAS PROPUESTAS DE COASE, ALCHIAN Y DEMSETZ, WILLIAMSON, PENROSE Y NOOTEBOOM”: Desde el punto de vista teórico hay muchas preguntas aún si responder en torno a la empresa. Por Ejemplo por qué existen, cómo coordinan, cómo se desarrollan, cuáles son los límites a su tamaño y a su tasa de crecimiento y cuál es su frontera. Las respuestas que distintos autores han ofrecido son diversas y con diferentes énfasis. El objetivo de este resumen es sintetizar algunas ideas asociadas al debate de la teoría de la empresa; para ello se exponen propuestas teóricas que han influido en la explicación de lo que es la firma, su importancia, sus características y los límites de su crecimiento.

### LAS CONTRIBUCIONES DE RONALD COASE A LA TEORÍA DE LA EMPRESA.

La crítica de Coase a la teoría económica neoclásica y con ello a la manera en que introdujo el concepto de costo de transacción al análisis económico y, en particular, a la explicación del surgimiento de la empresa. Por otra parte se destacan los factores que el autor considera que inciden en el crecimiento de la firma. También se revisa lo relativo a las relaciones entre

empresas como forma alternativa de coordinación económica y se destaca el papel de las instituciones para el funcionamiento de este tipo de relaciones y en general para el de las empresas y el mercado.

## CRÍTICA A LA TEORÍA NEOCLÁSICA, COSTOS DE TRANSACCIÓN Y EMPRESA

La teoría económica neoclásica se desarrolla a partir de un modelo de competencia perfecta.

Los supuestos centrales del mismo son: gran número de pequeños compradores y vendedores; productos y servicios homogéneos; tecnología dada (es exógena);

Información de libre acceso; no hay costos por intercambio de bienes y servicios y el tiempo es un fenómeno estático. En ese contexto, ni consumidores ni productores tienen el poder de incidir sobre el precio; la oferta y la demanda del mercado son las que determinan un precio de equilibrio que tiene la particularidad de permitir la maximización de beneficio de los agentes económicos<sup>7</sup>

La propuesta de Coase surgió, precisamente, a partir de su crítica a la teoría

Neoclásica, ya que esta última deja sin explicar la integración vertical y horizontal y, con ello, el origen de la empresa. Estos aspectos son los intereses centrales de La investigación de este autor. Desde su punto de vista, en el análisis económico neoclásico los individuos no son consumidores sino un conjunto consistente de preferencias maximizadoras; la empresa se explica a partir de curvas de costos y de demandas y los actores económicos intercambian bienes y servicios sin que se establezca un marco institucional específico. La lógica del análisis se centra en el mecanismo de precios y en la combinación óptima de insumos, sin problemas de Intercambio ni en el mercado ni en la firma.

Powell, 1991 menciona la teoría de Coase en su artículo Para explicar la integración vertical y horizontal y el origen de la empresa, introdujo el concepto de costo de transacción o

comercialización. Este último entendido como el costo por realizar transacciones por medio del mercado. Desde esta perspectiva teórica, la empresa se reduce a una función de producción o “caja negra” a la que entran insumos que se transforman en productos y en donde las decisiones, acciones y comportamientos se dan de manera automática.

No se consideran los procesos técnicos ni organizacionales que ocurren dentro de la firma y ésta funciona como una unidad homogénea con plena racionalidad para combinar eficientemente todos los recursos. En efecto, el análisis económico neoclásico se concentra en el análisis de la oferta y la demanda, descuidándose los problemas de jerarquía, los costos de transacción, la tecnología, la racionalidad de los actores, los incentivos y el monitoreo, y los procesos de conocimiento y de cooperación que se dan dentro de la firma

Es decir, los costos por utilizar el mecanismo de precios: “El costo más obvio de la organización de la producción mediante el mecanismo de precios es el descubrimiento de los precios relevantes”<sup>9</sup> Otros costos son los de negociación, seguimiento y conclusión de un contrato separado para cada transacción que ocurra en el mercado.

En su análisis, el investigador compara los costos de transacción con los de la organización, esto es, evalúa los costos de coordinación del mercado (mediante el mecanismo de precios) respecto a los que enfrenta la empresa internamente (basada en la planeación y organización consciente). Plantea que fuera de la empresa, las transacciones se rigen por la vía del mercado, mientras que dentro de aquélla, la coordinación de la producción queda a cargo del empresario-coordinador. En este sentido, son dos opciones de coordinación económica

Las empresas surgen como una alternativa al mercado en la medida en que reducen los costos de transacción; esto porque en la firma los agentes de producción se pueden contratar bajo un mismo contrato global, en lugar de hacerlo de manera individual como sucede en aquél. En este sentido, tanto el mercado como la empresa se consideran estructuras de gobernabilidad diferenciadas, por medio de las cuales se pueden organizar las transacciones.

Por lo tanto, la principal conveniencia de establecer una empresa se da porque:

Coase, 1996 afirma que : “Un factor de producción (o su dueño) no tienen que hacer una serie de contratos con los factores que cooperan dentro de la empresa, como sería necesario, por supuesto, si esta cooperación fuese resultado directo de la operación del mecanismo de precios. Esta serie de contratos se sustituye por un solo contrato”

Al reducirse los costos de transacción de llevar a cabo una transacción en el mercado, las empresas incrementan las utilidades vía la integración vertical.

Para Hart (2011) una de las principales preguntas que Coase trató de responder es la siguiente:

¿Por qué las transacciones se pueden realizar dentro de la empresa si el mercado utiliza mecanismos eficientes para distribuir los recursos? De acuerdo con Hart, la respuesta que Coase ofreció fue que conocer los precios de mercado y negociar individualmente varios contratos es muy costoso.

Estos costos se evitan en la empresa por medio de la gestión administrativa. Sin embargo, para Hart dicha respuesta es incompleta porque gestionar también implica incurrir en costos y porque los directivos pueden cometer fallas en la toma de decisiones.

De esta manera, los costos de transacción (gastos de búsqueda de información y de elaboración y monitoreo de las cláusulas del contrato, principalmente), influyen en la determinación de comprar (vía mercado/precios) o producir (vía empresa/ jerarquía) (Coase, 1994 y 1996b). Aunque, como señala el autor, puede haber mercados dentro de las organizaciones económicas, lo que evidencia que no es fácil establecer la línea divisoria entre ambas formas de coordinación.

**POSICIÓN CRÍTICA RESPECTO A LA TEORÍA DE LA EMPRESA DE COASE**



Del punto de partida de Coase que argumenta que las transacciones realizadas por las empresas tienen un costo, es decir son los costos en los que las empresas inciden cuando , en vez de usar sus recursos internos, se abren al mercado en busca de esos productos y servicios.

La teoría de la empresa nos muestra cómo funcionan hoy día las grandes organizaciones con la ayuda de las pequeñas empresas.

Una empresa no puede realizar todas las funciones necesarias para su desarrollo, ya que eso implicaría grandes costos, como lo es la búsqueda de proveedores y clientes; la redacción de contratos y el cumplimiento oportuno de los mismos, la coordinación y comunicación, y más aún si están a grandes distancias geográficas.

Es por eso que las empresas deben delegar funciones a otras organizaciones y más aún cuando estas funciones son secundarias para el desarrollo de la empresa, como es el caso de mensajería, no sería lo mismo si la propia empresa realiza su propia mensajería, a si la realiza una empresa externa, esto puede en muchas ocasiones reducir los costos, los cuales se verán afectados en el producto final.

Para una gran empresa será más complicado gestionar todas las funciones y recursos necesarios de una manera más eficaz, por el contrario con la ayuda de pequeñas empresas harán las cosas a menor costo. El costo ahora es mayor en las empresas que en el mercado.

El tecnicismo de la teoría de Coase era reducir los costos de transacción en las empresas, pero la limitante que tenía en su época era que tanto en la empresa como en el mercado, igual seguía siendo costoso. Pero esa limitante hoy día ha cambiado gracias a la evolución de las empresas y la utilización de la tecnología en todos sus aspectos como la comunicación, transporte entre otros.

De esta manera la teoría de la empresa está en el contexto actual de las grandes organizaciones, las cuales buscan reducir sus costos

Pero como las teorías anteriores esta teoría de la empresa también se enfoca en beneficios monetarios, y no en factores sociales, esta teoría debería integrarse más en el capital humano, capacitándolo, dando un buen ambiente laboral, incentivos, para que los empleados tengan sentido de pertenencia por la organización trabajen de forma eficiente y estén a gusto con su empleo logrando así tanto beneficios monetario como humanos.

## TEORÍA DE LA PRODUCCIÓN Y COSTOS

MONSERRAT, Díaz López, en su trabajo “Teoría de la producción y costos”. 2001 nos muestra: La producción es el proceso de creación de los bienes y servicios que la población puede adquirir para consumirlos y satisfacer sus necesidades. El proceso de producción se lleva a cabo en las empresas, las cuales se encuentran integradas en ramas productivas y éstas en sectores económicos.

La empresa utiliza recursos productivos para realizar el proceso de producción, estos recursos son considerados insumos que se transforman, con el objeto de producir bienes y servicios:

La teoría de la producción, a través de la función de producción, nos permite analizar las diversas formas en que los empresarios pueden combinar sus recursos o insumos para producir bienes o servicios, de tal forma que le resulte económicamente conveniente.

## COSTOS

El costo es un recurso que se sacrifica o al que se renuncia para alcanzar un objetivo específico.

El costo de producción es el valor del conjunto de bienes y esfuerzos en que se ha incurrido o se va a incurrir, que deben consumir los centros fabriles para obtener un producto terminado, en condiciones de ser entregado al sector comercial.

Entre los objetivos y funciones de la determinación de costos, encontramos los siguientes:

Servir de base para fijar precios de venta y para establecer políticas de comercialización.

Facilitar la toma de decisiones.

Permitir la valuación de inventarios.

Controlar la eficiencia de las operaciones.

Contribuir a planeamiento, control y gestión de la empresa.

La teoría de la producción y costos, es el proceso donde se da transformación a los recursos para obtener un bien o servicio; estos se crean con el objeto principal de satisfacer las necesidades y de ser vendidos en el mercado, en este proceso intervienen varios agentes:

**NATURALEZA:** No las produce el ser humano

**TRABAJO:** Actividad que se realiza para obtener el bien o el servicio

**CAPITAL:** Lo invertido para producir o reformar los bienes

**EMPRESA:** Donde se realizan producen y transforman los bienes y servicios para después ser comercializados.

**ESTADO:** Quien supervisa las actividades

Producción con un insumo variable:

Insumos variables (IV) son aquellos que se pueden alterar muy fácilmente en cantidad como respuesta al deseo de elevar o disminuir el nivel de producción. Por ejemplo, energía eléctrica,

materias primas, mano de obra directa, etc. A veces, los insumos variables están limitados en su variación debido a contratos (por ej., oferta fija de materia prima) o leyes (por ej., leyes laborales); en dichos casos es posible hablar de insumos semi-variables (ISV).

El corto plazo (CP) es el período de tiempo en que la empresa no puede variar sus insumos fijos.

Posibilidades de producción:

Las posibilidades de producción dependen de la combinación de insumos y de la combinación de insumos y trabajo. En esta última combinación están implicados el trabajo humano y la tecnología. El diferente empleo de mano de obra en la producción puede ser mano de obra intensiva -un alto empleo de mano de obra humana- o producción capital-intensiva, cuando son empleados más medios mecánicos. Los recursos de capital y de trabajo son fijos. Las disponibilidades tecnológicas también son consideradas fijas durante el período en cuestión.

La relación entre los términos de producción y costos:

Dentro de las posibilidades técnicas, los productores deben elegir una opción, la más barata. Por eso en este punto entran en consideración los costos. Porque cada insumo -o trabajador incorporado- tiene un precio, que para el productor constituye un costo.

Producción de corto plazo y de largo plazo:

En la producción de corto y de largo plazo deben tomarse en cuenta los insumos fijos e insumos variables. Los insumos fijos son necesarios para producir, pero no varían de acuerdo con la producción que vaya a desarrollarse. Los insumos variables aumentan o disminuyen según se incremente o reduzca la producción del bien en cuestión.

Producción con dos insumo variable

La decisión de producción más interesante, se refiere a la combinación de dos insumos variables, en vez del empleo de uno. Es evidente que en la mayoría de los procesos de producción se utilizan cierto número de insumos variables junto con uno o varios fijos. Supongamos que el capital y el trabajo disponibles a la empresa son variables y que ésta sólo puede variar estos insumos en cantidades muy pequeñas.

Determinándose que ciertas combinaciones de capital y trabajo generarán ciertos niveles de producción. Acudamos a la curva de indiferencia y encontraremos que es la combinación de dos bienes, los cuales dan como resultado un nivel constante de satisfacción. Hasta aquí, sólo hemos visto a la empresa incrementando su producción por el mayor uso de un insumo o de todos los insumos. Analicemos a la empresa que está ampliando mediante el mayor uso de dos insumos que son sustitutos uno de otro.

La función de la producción puede aceptarse como consistente en cierto número de insumos fijos y en dos insumos variables. Primero se debe demostrar el procedimiento aritmético y después el geométrico.

Rendimientos a escala; constantes, crecientes y decrecientes.

Rendimientos de Escala:

Los rendimientos de escala expresan cómo varía la cantidad producida por una empresa a medida que varía el uso de todos los factores que intervienen en el proceso de producción en la misma proporción.

No se deben confundir los rendimientos a escala con el producto marginal de un factor. El producto marginal se obtiene modificando un solo factor de producción, mientras que los rendimientos a escala se obtienen modificando todos los factores de producción.

Rendimientos Constantes a Escala:

Cuando variando en una proporción determinada la cantidad de factores utilizada, la cantidad producida varía en la misma proporción.

Este fenómeno se expresa matemáticamente del siguiente modo:

$$kf(x_1, x_2) = f(kx_1, kx_2)$$

El fenómeno de los rendimientos constantes no es tan improbable como puede parecer a primera vista, ya que una empresa puede hacer una réplica exacta de sí misma. La “nueva” empresa, producirá exactamente lo mismo, de modo se utilizará el doble de factores de producción y se producirá el doble.

Rendimientos Crecientes a Escala:

Sucedan cuando multiplicando los factores de producción por una cantidad determinada  $t$ , se obtiene una cantidad producida mayor a  $t$ .

Esto se puede expresar matemáticamente a través de la siguiente ecuación:

$$f(kx_1, kx_2) > kf(x_1, x_2)$$

Un caso de tecnología que presenta rendimientos crecientes a escala es un oleoducto. La “producción” de un oleoducto es el petróleo que es posible transportar por el mismo. Si duplicamos la cantidad de materiales utilizada para la construcción del oleoducto, la cantidad de petróleo que puede transportar el oleoducto se multiplica por cuatro. Este es el caso también de un depósito de combustible. Normalmente un oleoducto no puede agrandarse indefinidamente, ya que terminará rompiéndose por su propio peso, o será necesario ensanchar las paredes. Y este fenómeno suele repetirse también en las empresas, ya que los rendimientos crecientes a escala suelen ocurrir en un intervalo de producción, pero cuando se sigue aumentando los factores de producción, los rendimientos a escala pueden dejar de ser crecientes.

Rendimientos decrecientes a escala:

Ocurren cuando aumentando todos los factores de producción en la misma proporción, la cantidad producida aumenta en una proporción menor.

En términos matemáticos:

$$f(kx_1, kx_2) < kf(x_1, x_2)$$

Análisis y rendimiento de los costos:

En este estudio se pretende analizar las decisiones fundamentales que tiene que hacer una empresa bajo condiciones de competencia perfecta, para lograr el objetivo de producir con la máxima eficacia económica posible, para lograr el nivel de producción de máxima eficacia económica y máxima ganancia.

Hay que tomar en consideración que la ganancia total de una empresa depende de la relación entre los costos de producción y el ingreso total alcanzado. El precio de venta del producto determinará los ingresos de la empresa. Por lo tanto, los costos e ingresos resultan ser dos elementos fundamentales para decidir el nivel de producción de máxima ganancia.

. Componentes del Costo.:

El costo de producción de una empresa puede subdividirse en los siguientes elementos: alquileres, salarios y jornales, la depreciación de los bienes de capital (maquinaria y equipo, etc.), el costo de la materia prima, los intereses sobre el capital de operaciones, seguros, contribuciones y otros gastos misceláneos. Los diferentes tipos de costos pueden agruparse en dos categorías: costos fijos y costos variables

### Costos fijos:

Los costos fijos son aquellos en que necesariamente tiene que incurrir la empresa al iniciar sus operaciones. Se definen como costos porque en el plazo corto e intermedio se mantienen constantes a los diferentes niveles de producción. Como ejemplo de estos costos fijos se identifican los salarios de ejecutivos, los alquileres, los intereses, las primas de seguro, la depreciación de la maquinaria y el equipo y las contribuciones sobre la propiedad.

Hay que dejar claro, que los costos fijos pueden llegar a aumentar, obviamente si la empresa decide aumentar su capacidad productiva, cosa que normalmente se logra a largo plazo, por esta razón, el concepto costo fijo debe entenderse en términos de aquellos costos que se mantienen constantes dentro de un período de tiempo relativamente corto

### Costos Variables:

Los costos variables son aquellos que varían al variar el volumen de producción. El costo variable total se mueve en la misma dirección del nivel de producción. El costo de la materia prima y el costo de la mano de obra son los elementos más importantes del costo variable.

### Costo Marginal:

El costo marginal (CM g) permite al empresario observar los cambios ocurridos en el costo total de producción al emplear unidades adicionales de los factores variables de producción. El costo marginal es, por tanto una medida del costo adicional incurrido como consecuencia de un aumento en el volumen de producción. El costo marginal se define como el costo adicional incurrido como consecuencia de producir una unidad adicional del producto. Si al aumentar el volumen de producción en una unidad el costo total aumenta, el aumento absoluto en el costo total se toma como resultado del aumento absoluto en la producción. De ahí que aritméticamente, el costo marginal es el resultado de dividir el cambio absoluto en costo total entre el cambio absoluto en producción. Esta relación aritmética puede expresarse en los siguientes términos:



$$CM_g = D_{CT}$$

$D_{PT}$

Costo Promedio Total:

Le indica al empresario el costo de producir una unidad del producto para cada nivel de producción, obteniendo la combinación más eficaz de los factores de producción, se obtiene matemáticamente dividiendo el costo total entre el número de unidades producidas a cada nivel de producción y se expresa de la siguiente forma:  $CPT = \frac{CT}{PT}$

Equilibrio de la empresa:

Es la situación en la que ésta maximiza sus beneficios. La teoría clásica de la empresa se basa en los supuestos de maximización de beneficios y de racionalidad económica, como base de su comportamiento.

La empresa se encuentra en equilibrio cuando maximiza su beneficio (diferencia entre ingresos y costes)

El equilibrio se consigue cuando la derivada de los ingresos (el ingreso marginal) es igual a la derivada de los costes (coste marginal) La empresa se encuentra en equilibrio cuando su ingreso marginal es igual a su coste marginal y si su producto se halla en un mercado de competencia perfecta, cuando su precio es igual a su coste marginal.

Para determinar el equilibrio de la empresa, debemos partir de las curvas de demanda del producto que la empresa quiere producir y de la curva de costes. Según estas curvas, la empresa trata de producir y vender aquella cantidad de producto que haga máximos los beneficios; cuando la empresa alcanza los beneficios máximos, estará en equilibrio, ya que no estará motivada a cambiar su nivel de producción dados sus costes y su demanda.

## ANÁLISIS DEL COSTO DESDE LA PERSPECTIVA COMPLEJA DEL PENSAMIENTO AMBIENTAL.

### CONTABILIDAD Y MEDIO AMBIENTE

Mauricio Gómez Villegas. En su obra “avances de la contabilidad medioambiental empresarial: evaluación y posturas críticas”.2009 hace relevancia a autores europeos donde profundiza sobre sus posturas medio ambientales:

Se puede identificar al menos otra corriente de académicos, primordialmente de origen europeo, que entienden la contabilidad desde una perspectiva más sociológica y organizativa (Cea García, Carmona, Carrasco, Larrinaga, Tinker, Putxy, Hopwood, Ezzamel, Neimark, entre otros). Bajo esta perspectiva, se plantea que la contabilidad no es una simple técnica económica, sino que determina algunos de los valores generales de los individuos y las organizaciones, regulariza y normaliza el criterio de racionalidad económica, y reproduce un estado de cosas, construyendo parte de la “imagen” del mundo. Esta capacidad de la contabilidad para construir parte del mundo es conocida como “el poder constitutivo de la contabilidad”

Sea cual fuere la acepción sobre la naturaleza de la contabilidad, es aceptada la necesidad de una reflexión e instrumentalización desde ella, que permita abordar la cuestión medioambiental y proponer soluciones de orden informativo, valorativo, representativo y de control, desde los sistemas de información de las organizaciones, para lo cual, la contabilidad debe sufrir ciertas transformaciones.

Brundtland en su trabajo “Sostenibilidad económica (crecimiento), sostenibilidad ambiental, sostenibilidad social y sostenibilidad cultural”.1996; hace referencia a las expresiones de la contabilidad ambiental para el desarrollo sostenible.

Las expresiones de la contabilidad en la mirada Brundtland del desarrollo sostenible suponen, como mínimo, la incorporación de los criterios generales del mismo, a partir de la adopción de un Sistema de gestión medioambiental (SGMA), por parte de los agentes o las firmas.

Esto debido a que la identificación de partidas concretas como “ambientales”, reclama la adopción y el reconocimiento previo de la política y los criterios determinados por un plan de acción, para la identificación y el manejo de los impactos ocasionados por el desarrollo del objeto social de la organización, así como la asimilación del criterio “quien contamina paga” a través del análisis costo–beneficio.

Esto solo se puede incorporar al interior de la organización por medio de una estrategia sistemática de largo plazo, es decir un SGMA.

Este sistema permitirá identificar y monitorear los recursos necesarios para la consecución de los objetivos ambientales de la organización.

Von Bischofshausen, Werner .1996. “De lo contrario, al no existir una política planeada e instrumentada, todo egreso, ingreso, ahorro, contingencia, costo, riesgo, etc., generado o asumido por cualquier concepto medioambiental en la operación del ente, será un gasto, un ingreso no operativo o simplemente estará oculto en la información financiera y administrativa de la organización”

No obstante, como lo señala Larrinaga (1997) —soportado en Mathews (1993), Estes (1972) y Ramanathan (1976)—, algunos de los desarrollos iniciales, observados en la década del setenta, y sus aplicaciones organizacionales implantaron una cuenta de resultados a los estados financieros en los que se cargaron costos como licencias ambientales, pagos por demandas de contaminación, ingresos por ventas de bienes ambientales, entre otros; y, además, no se desprendían ni estaban sujetos a un plan organizacional de gestión ambiental, sino que obedecían a coyunturas del transcurrir de sus actividades.

## LA CONTABILIDAD MEDIO AMBIENTAL DE COSTOS

Naredo, José Manuel. “Desarrollo económico y deterioro ecológico”. El fuerte debate que suscita la incorporación de estimaciones financieras referentes a la valoración de impactos ambientales y al consumo y deterioro de recursos libres (como espacios físicos, bosques, recursos acuíferos, uso de la biodiversidad y del material genético, entre otros), en los sistemas de información medioambiental de las organizaciones, desbordan los desarrollos específicos de la contabilidad medioambiental de costos, la cual supone tasadas, estimadas o medidas tales magnitudes o, en el mejor de los casos, asimila los costos privados de la organización a partir de los precios revelados por el mercado para las actividades, insumos, procesos de reciclaje y recuperación o rehabilitación ambiental y social, a los costos sociales ocasionados por tales impactos, lo que es desde luego inadecuado.

El profesor, Ariza Buenaventura, Efrén Danilo. Nos muestra en su artículo “Una perspectiva para captar la inserción de la contabilidad en la problemática medioambiental”. 2002: Así las cosas, la contabilidad medioambiental de costos se preocupa por identificar partidas concretas de costos, dar una relevancia a estos en cuanto a la relación costo–beneficio de las actividades organizacionales, e incorporarlos a los sistemas informativos internos para la toma de decisiones gerenciales y, en algunos casos, ser base para la consolidación de las partidas y cuentas de la contabilidad financiera medioambiental (depreciación de activos, ingresos ambientales directos y por ahorros en insumos y energía, entre otros)

No obstante, como lo señala Bebbington (2000), no se han desarrollado parámetros, metodologías o herramientas concretas de la valoración de costos desde una visión endogámica de la contabilidad, diferentes a los ofrecidos por la vertiente económica ambiental. Por el contrario, lo que se ha hecho desde la contabilidad ha sido adelantar procesos de “catalogación” de costos, relacionados con las actividades propias del SGMA y su relación directa con la operación de la organización, a fin de proporcionar estrategias valorativas para la estimación de los ingresos y márgenes medioambientales. De igual forma, la toma de decisiones estratégicas por parte de la dirección, para mejorar procesos y ciclos productivos, preparación de presupuestos y analizar riesgos en procesos, entre otros.

Existen otras clasificaciones para los costos medioambientales.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en su artículo “Contabilidad de gestión medioambiental”. Madrid, 1996, presenta una categorización en la que pueden diferenciarse entre costos ecológicos y costos medioambientales inducidos, determinados por la característica de ser preventivos, los primeros, y correctivos, los segundos; pero siempre derivados y determinados por la adopción de un SGMA.

Los criterios de costos medioambientales se centran, entonces, en manejar y “gestionar” tales inputs dentro de la operabilidad de la entidad. Su objetivo es “representar” la manera como la empresa (organización) respeta y trabaja en pro del “medioambiente”, develando aquellas partidas de costos que pueden encontrarse ocultas en la operación ordinaria del ente e “internalizando” los costos sociales de sus impactos.

Pérez Chamorro, Vicente (2001), En este sentido, el problema de la valoración medioambiental está poco presente en estas expresiones de la contabilidad de costos y se centra en discutir elementos de “identificación y manejo de partidas ambientales” de una manera muy débil, ligada por lo general a la intención de tasar el beneficio económico de la gestión organizacional.

El enfoque del costo sostenible.

El término costo sostenible, propuesto por Gray (1993), relaciona el concepto contable de mantenimiento de capital con una característica propia de la sostenibilidad: el mantenimiento del capital natural para las generaciones futuras.

Trasladándolo al nivel organizativo, Gray, Bebbington y Walters (1999), se apoyan en el concepto de organizaciones sostenibles, siendo “aquellas que no dejan la biosfera peor al final del período contable de lo que estaba al principio”

En definitiva, este enfoque pretende evaluar el grado en que las organizaciones (no) son sostenibles, mediante la cuantificación monetaria teórica de la cantidad de recursos a detracer de la cuenta de resultados, con el objetivo de dejar la biosfera en su situación inicial. Para lo cual debe “establecer un sistema de contabilidad paralelo, el cual provea de cálculos sobre qué costos adicionales se deben tener en cuenta por la organización para que sus actividades no dejen al planeta peor de lo que estaba”. Como lo reconoce el propio Gray (1993), este enfoque es un poco problemático por la dificultad de tasar monetariamente el costo de, por ejemplo, el capital natural no renovable, que por definición sería infinito, así como por las dificultades que traería para la implementación organizacional, debido a que muy seguramente, ninguna organización en occidente ha obtenido beneficios “sostenibles” en el sentido ecológico.

El desarrollo de estas herramientas es aún germinal, su profundización y aplicación se encuentra en la agenda de investigación en contabilidad y en otras disciplinas económicas como la gestión. No obstante, su aparición debe ser aplaudida como opción de pensar una contabilidad diferente.

Resaltamos la posición crítica de Georgina Núñez R. en su obra “El Sector Empresarial en la Sostenibilidad Ambiental; La maximización de las utilidades de la empresa es tal vez el elemento más importante para la continuidad y permanencia de los negocios en el tiempo. Pero también es cierto que asociada a la creación de riqueza, está la salud, la seguridad, la equidad y la protección del medio ambiente, bajo un esquema de “*triple bottom line*” donde lo ambiental y lo social debiera ser igual de importante que lo económico-financiero.

En el cambio de conciencia que ya muestran muchas empresas, especialmente de los países desarrollados, los Estados, las organizaciones internacionales y la sociedad en su conjunto también han mostrado cambios importantes. El involucramiento de estos actores en la actividad empresarial permite acortar la brecha entre lo público y lo privado haciendo que el diseño de política y la creación de normas y regulaciones se corresponda cada vez más con el proceso de desarrollo y madurez de los mercados.

Cada vez son más las empresas en el mundo concientes de los beneficios económicos que les significa trabajar de manera sostenible. Desde el diseño mismo de sus planes de negocios que incluyen elementos, como el cuidado del medio ambiente, la salud de los trabajadores, los intereses de la comunidad que los rodea etc. dándole un valor adicional a su negocio.

El desarrollo de esta tendencia en muchas empresas ha estado sujeto a un proceso de aprendizaje que las ha llevado a ponderar de manera distinta sus prioridades en las distintas fases del negocio. Es cierto que la maximización de sus utilidades aún es importante para la continuidad y permanencia del negocio en el tiempo, asociada a la creación de riqueza, pero también es cierto que ésta se asocia a la salud, la seguridad, la equidad y la protección del medio ambiente, bajo un esquema de “*triple bottom line*” donde lo ambiental y lo social sea igual de importante que lo económico-financiero.

En el cambio de conciencia experimentado por las empresas, especialmente de los países desarrollados, los Estados, las organizaciones internacionales y la sociedad también han mostrado cambios importantes. El involucramiento de estos actores en la actividad de las empresas ha permitido acortar la brecha entre lo público y lo privado haciendo que el diseño de política y la creación de normas y regulaciones se corresponda cada vez más con el proceso de desarrollo y madurez de los mercados. Aparentemente el proceso de aprendizaje de las empresas no ha sido del todo homogéneo en los distintos países. Cuando se analizan casos de empresas específicos es posible observar un cambio en la forma de hacer negocios, que en algunos casos se ve reflejado en la redefinición de criterios de inversión en distintos instrumentos de los mercados financieros o bursátiles.

Es de la interacción entre empresas, sector público, organizaciones sociales y sociedad en general que surgen hace más de una década los conceptos básicos de la Responsabilidad Social Corporativa o Responsabilidad Social Empresarial (RSE). La misma idea de que las empresas tienen una responsabilidad para con la sociedad, especialmente en el desarrollo de prácticas sanas en los planos social y ambiental, ya provoca un primer debate. De una parte, las empresas siempre han tenido deberes en ese plano, definidos por la ley. Las leyes laborales son prácticas antiguas y establecidas en la mayoría de las sociedades y no se trata de ponerle otro nombre, en este caso RSE, a obligaciones que las empresas ya están cumpliendo. En el otro extremo, tampoco hay que confundir con la RSE la obra caritativa o altruista que cumplen algunas empresas, a veces en campos que nada tienen que ver con su actividad económica, si bien es cierto que la relación estuvo presente en el origen del concepto.

Si la RSE no es cumplimiento de la ley (aunque muchas veces las responsabilidades que primero se asumen voluntariamente derivan en normativa) y tampoco caridad, ello deja un enorme campo intermedio, respecto de que es la RSE. El segundo apartado de este trabajo revisa brevemente esa

discusión conceptual, principalmente en relación con la forma en que el concepto ha sido desarrollado en instancias y reuniones internacionales donde se ha discutido el tema.

#### ANALISIS Y PROPUESTA CONTABILIDAD COSTOS Y MEDIO AMBIENTE:

La sociedad y sobretodo las empresas han entendido que las normas ambientales de una u otra forma repercuten dentro de cada organización, por lo que han aparecido los costos ambientales. El surgimiento de estos costos dentro de las empresas dieron lugar a que fueran tratados desde el punto de vista financiero y con una concepción netamente monetaria , con el fin de analizar su repercusión dentro de los estados financieros de las entidades dando lugar a la implementación de la Contabilidad Ambiental y como consecuencia la Auditoría Ambiental. A nivel mundial los gobiernos, especialmente de los países desarrollados, son conscientes del problema ambiental, de igual forma en los gobiernos de los países latinoamericanos y de manera particular en algunas empresas se ha despertado el interés por el tema ambiental y la búsqueda de la manera de controlar el deterioro del planeta.

Con la aparición del problema ambiental, a nivel mundial, la contabilidad pasó a ser parte integral en el manejo de dicho problema porque las empresas cuentan con procedimientos y técnicas necesarios para identificar, cuantificar y registrar los daños que se causan al medio ambiente y a través de la Auditorías Ambientales fijar los procedimientos que permitan mejorar las medidas de protección al mismo.

Muchas empresas por su afán de producir a costa de lo que sea, no se concientizan del daño tan irreversible que causan al medio ambiente, pues no sacrifican parte de sus ingresos y siguen causando desequilibrios ambientales que a futuro las perjudicaran.

La solución al problema del medio ambiente está en manos de todos y no es difícil contribuir para ayudar a remediar un poco o en parte con este problema, nosotros como ciudadanos podemos ayudar a reducir aquellos factores que alteran el medio ambiente y las empresas deben de tratar de implementar en sus organizaciones proyectos que los beneficien tanto a ellos como al medio ambiente, pues por la necesidad de volverse las empresas más productivas y debido a las



nuevas tecnologías utilizadas para alcanzar tales fines, la contaminación ha venido en aumento y ha ido destruyendo gradualmente el medio ambiente.

Parte de la función es ayudar a la sociedad para que implemente leyes y reglamentos que ayuden y beneficien el medio ambiente, la salud de las personas y la economía en general.

Algunas soluciones para implementar en las organizaciones y ayudar a medio ambiente:

Uno de los propósitos de la contabilidad es reflejar en los estados financieros los hechos económicos de las entidades para que la información que se presenta sea oportuna, comprensible, confiable, objetiva e íntegra; por lo tanto, las organizaciones no pueden ser indiferentes a la problemática ambiental y su repercusión en la situación económica y social de los gobiernos y las entidades.

Las empresas, deben destinar parte de las inversiones a la mejora y protección del medio ambiente, soportando una serie de costos que serán fáciles de identificar y registrar contablemente en forma separada del resto de costos empresariales.

Muchas empresas han descubierto que los costos ambientales pueden ser compensados generando ingresos a través de la venta de desechos o subproductos.

La empresa debe establecer políticas en cuanto a la protección del medio ambiente.

Esta busca medir los impactos financieros y no financieros que tiene sobre una empresa, el cuidado que ésta tenga en que sus procesos sean respetuosos con el medio ambiente.

Se debe determinar si se tienen en cuenta todos los costos involucrados en el proceso ambiental y si hay beneficios o no en su tratamiento, pues al final se podrá identificar cómo se podría beneficiar la empresa en materia de gestión, al igual que su entorno, si hay beneficios tributarios

en el caso de ser llevado como costo o en el precio de producto, en cuyo caso afectaría al consumidor final.

Las organizaciones deben sacar de su esquema la palabra poder, cambiar su visión monetaria sobre el beneficio que de este se obtenga.

Su sistema de gestión medio ambiental debe enfatizarse en la recuperación del medio ambiente y mejorar la calidad del mismo, debe pensar tanto en su entorno empresarial como en su entorno social brindando capacitaciones al personal para el manejo de los desechos dentro y fuera de la organización, y a nivel social la unión de varias empresas para la desintoxicación de las áreas afectadas.

#### PERSPECTIVA COMPLEJA DESDE EL PENSAMIENTO AMBIENTAL

Realizando un análisis del desarrollo empresarial y el manejo de sus herramientas como los costos desde la perspectiva social, tomamos como referencia la lectura del filósofo y sociólogo francés Edgar Morin, quien nos adentra en un pensamiento complejo para llegar al origen de nuestra realidad más básica.

Para entender las enormes carencias de nuestro pensamiento debemos comprender que el pensamiento complejo nos permite civilizar nuestro conocimiento.

Estamos sumergidos en una profunda crisis mundial, compleja y multidimensional que afecta todos los aspectos de nuestras vidas: salud, medio ambiente, economía, política. Muertes por enfermedades infecciosas en el tercer mundo y enfermedades degenerativas en países industrializados. La base fundamental de este accionar radica en la incapacidad de reconocer y aprehender la complejidad de la realidad.

Lo humano ha quedado desarticulado, pues las dimensiones psíquicas, sociales, religiosas y económicas están totalmente separadas, lo cual conduce al debilitamiento de la responsabilidad y de la solidaridad.

La incapacidad de ver tanto lo global como lo esencial, inclusive de tratar correctamente los problemas particulares. El objeto de la ciencia era dominar y controlar la naturaleza y se afirmaba que podía utilizarse el conocimiento científico para la convertirnos en “amo y dueños” de la naturaleza.

El progreso desmedido donde el crecimiento económico está ligado al crecimiento tecnológico. Los individuos y las instituciones están hipnotizadas por los milagros de la tecnología moderna, han acabado por creer que todos los problemas se pueden solucionar con la tecnología. La falta de control política se compensa fabricando medios como el remedio para el envenenamiento del medio ambiente y la creación de nuevas tecnologías que a su vez, afectan a la naturaleza de varias maneras aún desconocidas.

El crecimiento tecnológico no sólo está considerado como la solución definitiva del problema sino también como el factor que determina nuestro sistema de vida, nuestra organización social y nuestro sistema de valores.

Lo anterior hace parte de una reflexión que nos plantea Edgar Morín a través de su publicación “Pensamiento Complejo”, base sobre la cual pretendemos fundamentar una propuesta sobre la aplicación del costo, diferente a las anteriormente analizadas.

Varios son los cambios, que han impulsado la implementación de nuevos métodos para las exigencias externas, la misma sociedad se ha visto en la necesidad de demandar soluciones para los problemas que hasta hoy han sido ignorados, una nueva responsabilidad social con el objetivo de la conservación del medio ambiente, lo cual exige que los costos no sean ajenos a este reto. Una nueva concepción que traspase los límites impuestos por los conceptos tradicionales y establecidos con métodos enmarcados en intereses económicos y productivos, deben ser

reemplazados por herramientas que cumplan con los requerimientos externos actuales, que implican de manera prioritaria la inclusión del medio ambiente y mecanismos para su control y regulación.

En los últimos tiempos el hombre, y la sociedad en general, se está sensibilizando respecto al cuidado que se debe mantener al entorno natural del planeta, es decir el medio ambiente. Esta sensibilidad se originó por el descuido de algunas empresas, particularmente las industriales, que son las mayormente generadoras de este hecho que implica no solo a su entorno, sino también a la comunidad en general. Es así que naciones conscientes del avance de la contaminación y deterioro del medio ambiente han normatizado, a través de leyes ambientales, la sana utilización de los recursos naturales para disminuir este deterioro ambiental derivado de sus actividades hasta ahora poco reguladas.

La sociedad y sobre todo las empresas han entendido que las normas ambientales de una u otra forma repercuten dentro de cada organización, por lo que se debe dar apertura a un nuevo planteamiento sobre costos ambientales.

El surgimiento de estos costos dentro de las empresas deben cumplir con necesidades no solo desde el punto de vista financiero y de la rentabilidad, sino también con propósitos claros y concretos sobre políticas ambientales que deben implementar las Empresas, que cumplan con todos los lineamientos de una Auditoría Ambiental.

Estos costos entonces deben ser replanteados y transformados desde todo el proceso a nivel administrativo, producción y de personal, para que sea incluido en cada uno de sus niveles las políticas de control ambiental para cada una de sus actividades, así se podrán satisfacer íntegramente todas las demandas tanto internas como externas, pero con responsabilidad social.

Aunque el proceso de asimilación sobre la relación ecología y contabilidad ha sido algo difícil, ya que las consideran disciplinas lejanas o distintas entre sí, los procesos planteados para las teorías analizadas anteriormente deben ser replanteados, así pues el objeto principal no debe

centralizarse solamente en la maximización de sus recursos a través de tercerización de operaciones, disminución de costos para sus operaciones y una serie de procedimientos que pueden afectar el bienestar laboral de sus empleados, pues estos dejan de representar un ser humano como tal para pasar a ser una herramienta más en una empresa instrumentalista. Estos procedimientos deben incluir no solo la reducción de costos para la realización de sus operaciones, sino también la inclusión de normas y actividades que representen calidad laboral dentro de la organización y compromiso social desde los procedimientos más sencillos internamente, para así exteriorizarlos a cada uno de sus niveles tanto de administración como de producción.

A raíz de esta crisis del sistema del mundo, este compromiso social y ambiental ha sido transmitido de las entidades gubernamentales al sector privado, y solo se ha enfrentado con la importancia que representa en los últimos años, siendo pocas las empresas que han asumido una responsabilidad seria ante este hecho entendiendo que las normas ambientales de una u otra forma repercuten dentro de cada organización, invirtiendo parte de sus recursos en mejorar sus operaciones, cuyos resultados se verán retribuidos a largo plazo, a través de la implementación de costos que mejoren tanto la economía de la empresa sin dejar de lado la protección del, soportando una serie de costos que serán fáciles de identificar y registrar contablemente en forma separada del resto de costos empresariales.

El manejo de los costos ha buscado siempre satisfacer los requerimientos de sus usuarios internos y externos, en el procesamiento de recursos, sin tomar en cuenta que además de ello, también se está obligada a administrar con responsabilidad social dichos recursos para cumplir con las demandas de la comunidad. Por lo cual se debe implementar una estrategia sobre la responsabilidad que tienen las Empresas respecto a los impactos derivados de sus actividades y si en realidad tienen procedimientos que disminuyan estos efectos. Es así como se ha llegado a la necesidad de transformación de la utilización de los costos como consecuencia de las nuevas exigencias globales. De igual manera se ha exigido una mejor emisión de información a propietarios e inversionistas, quienes ya empiezan a exigir transparencia y control de todo lo que afecta al bienestar social.

La búsqueda de soluciones al problema medio-ambiental exige a las empresas el conocimiento del problema. Esto implica describir el impacto de hoy sobre el futuro, en términos de conocer, identificar, denominar, mensurar, divulgar, reportar y comunicar y es entonces aquí donde empieza a relacionarse la ecología con los costos.

El costo transformado para cumplir como herramienta integral posee una enorme relevancia para determinar el nivel de impacto que se presentará en la aplicación de diferentes políticas junto con los instrumentos para su regulación y control del medio ambiente. Por esto resulta tan necesario determinar los parámetros que puedan brindar la información más importante para poder llevar a cabo la gestión ambiental, como parte de las actividades de una empresa, con el fin de contribuir en la construcción de diversos conceptos que amplíen su campo de acción en la gestión de las empresas, para lo cual se deben utilizar una serie de elementos o instrumentos adecuados que permitan medir el nivel de impacto de cada área y actividades en el plano socio-ambiental y así establecer medidas de ejecución, evaluación y control sobre las operaciones realizadas por el ente.

El concepto de Costo debe ser ampliado, entendido y ejecutado como una herramienta de la gestión interna y moderna de las organizaciones en el campo del conocimiento, que estudia los sistemas ambientales y naturales en su relación con la actividad económica. Es decir un concepto que vinculan al medio ambiente con la economía, lo cual tendrá un impacto a largo plazo tanto en el desarrollo de las políticas económicas como ambientales, orientándolas a la protección del medio ambiente pretendiendo medir todos los recursos de capital natural comprometidos en el proceso productivo.

## BIBLIOGRAFIA

Bebbington, J. y Thomson, I. Business conceptions of sustainability and the implications for accountancy. En: Research Report.

Bebbington, Jan. "Sustainable development: A review of international development, business and accounting literature", 2000. Working paper 00-17. Aberdeen university papers in: Accountancy, Finance & Management (en línea) [http:// www.abdn.ac.uk/ accountancy/web\\_pgs/ public/dept/Wps/ 00jb2.doc](http://www.abdn.ac.uk/accountancy/web_pgs/public/dept/Wps/00jb2.doc) (17/08/ 2002).

Bogotá, 2002. "Una perspectiva para captar la inserción de la contabilidad en la problemática medioambiental" .En: Revista Legis del Contador N° 2, Ariza Buenaventura, Efrén Danilo.

Cadena Crítica, Eli Goldratt para Proyectos - ISBN 970-20-0118-8, Ediciones Castillo. No fue la suerte, Eli Goldratt para Distribución, Marketing, Ventas, Habilidades Gerenciales y Estrategia - ISBN 968-7415-07-X, Ediciones Castillo.

El Síndrome del Pajar, de Eli Goldratt para Finanzas - ISBN 968-6635-30-0, Ediciones Castillo.

Figueira, Marcelino. Los Conceptos Contables Derivados de la Teoría de las Restricciones están dentro de la Teoría General de Costos. X X VII Congreso del Instituto Argentino de profesores Universitarios de Costos. Argentina, 2004

Georgina Núñez R. "El Sector Empresarial en la Sostenibilidad Ambiental: Ejes de Interacción" abril del 2006

GÓMEZ, Giovanni E "Una aproximación a la historia de los costos en contabilidad", Sitio Web GestioPolis.com , [en línea], actualizado para el año 2008, disponible en: <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/histocosto.htm>

Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. Oscar M. Osorio. Costos y Gestión. T° III N° 10, Pág. 135. Buenos Aires 1993.

Introducción al Pensamiento Complejo, Edgar Morín

La “Teoría de las restricciones” (TOC). Un análisis crítico sinóptico. Oscar M. Osorio. Costos y Gestión. T° IX N° 35, Pág. 201. Buenos Aires 2000.

La Meta, Eli Goldratt para Operaciones - ISBN 968-6635-34-3, Ediciones Castillo.

La Meta, un proceso de mejora continua. Eliyahu Goldratt, Jeff Cox. Ed. A.Goldratt Institute, 1984

La Meta, un proceso de mejora continúa. Eliyahu Goldratt, Jeff Cox. Ed. A.Goldratt Institute, 1984.

LAVOLPE, Antonio, “Reseña histórica del proceso de costeo y su relación con el avance Tecnológico y las técnicas de gestión”, [en línea], disponible en: [http://econ.unne.edu.ar/contabilidad/costos/ VIII congreso / 1 5 6 .doc](http://econ.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIII%20congreso/156.doc).

Leidinger, Roland. Teoría de las restricciones

Los conceptos contables derivados de la teoría de las restricciones están dentro de la teoría general de costos, Figuera Marcelino - Tandil, Noviembre de 2004

Molina, Manuel (2008).La teoría de las restricciones y la cadena logística como elementos indisolubles

MONSERRAT, Díaz López, “Teoría de la producción y costos”. 2001.



Naredo, José Manuel. “Desarrollo económico y deterioro ecológico”, p. 48.

REVISTA MUTIS, Volumen 2, Número 1, pp. 61-81 (2012). UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO

Septiembre de 1996. “Una visión general de la contabilidad ambiental”. En: Revista Contaduría, Universidad de Antioquia, N° 29.

Teoría de la empresa, Alejandro García, Eunice Leticia Taboada

Teoría de la producción y los costos, Ma Monserrat Díaz Lopez

UNIVERSIDAD INTERAMERICANA DE PUERTO RICO; “La influencia de costos de transacción y la ventaja competitiva en el traslado de las operaciones de las multinacionales: una muestra del sector de la manufactura en puerto rico” 2011.

Universidad Jorge Tadeo lozano. (2012). teoría de la agencia y costos de transacción: una observación teórica de sus postulados. mutis, volumen 2, 61-81.