

CONTABILIDAD NOMINAL Y CONTABILIDAD DE PRECIOS SISTEMAS DE PRECIOS INTERNOS (y II)

por

Antonio CALAFELL CASTELLO

Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid.

SUMARIO:

1. INTRODUCCION.—2. El desconocimiento por la empresa de la teoría de precios.—3. Precios, costes, ingresos, renta, beneficios y distribución de la riqueza.—4. Sistema de precios: concepto y clases.—5. El precio de los factores de producción y clases de factores.—6. El Comité de Precios en la empresa y la valoración económico-contable.—7. El cálculo de precios en el subsistema productivo.—8. La consideración fiscal de la política de precios internos.—9. La influencia en lo precios de coste debida al sistema tributario por efectos de la inflación.—10. Conclusiones.

1. Introducción

La primera parte de este trabajo, publicado en el número 26 de esta misma Revista, se ocupaba de la consideración de los *precios* en torno a la Contabilidad externa o financiera y de inversiones—contabilidad general o comercial— de la unidad económica. En el presente análisis nos vamos a referir *altratamiento de los precios dentro de la Contabilidad de Costes*, donde ostentan, como puede suponerse, una importancia trascendental.

El punto de vista del análisis elegido, aún correspondiendo a dos tipos de problemáticas diferenciadas, será idéntico. No podemos propugnar un análisis conceptual y económico distinto, en la problemática de la empresa, según se trate del estudio de la circulación externa de valores o de la interna, es decir de la que tiene lugar dentro de sí misma, en su propio seno. Este ha sido el *error fundamental* que se ha venido comentando por los tratadistas de contabilidad financiera y fiscal, el cual, sin fundamento alguno, les ha llevado a determinar unos *precios externos fragmentados*, y además a olvidar todo el *sistema de precios internos o de coste*.

Para nuestro objeto deberemos destacar los medios de que nos vamos valer, y cuales van a ser nuestros cimientos. Desde hace más de *veinticinco años* venimos propugnando que la problemática de costes en la empresa, y en cualquier otra unidad económica, tan sólo puede *fundamentarse en la Teoría económica de la Producción*, rama de la Ciencia Económica muy analizada, por grandes economistas, pero que para los estudiosos de la realidad de la empresa, en muchos países, y en el nuestro, todavía no ha calado lo hondo que sería de desear.

Así como el Ingeniero cuando aplica sus conocimientos a la empresa no se le ocurre prescindir de los saberes de la Física y de las

Matemáticas; el contable de costes no puede aplicar seriamente sus conocimientos si no tiene en cuenta los modelos de la Teoría económica de la Producción.

2. El desconocimiento por la empresa de la teoría de precios.

La *renta obtenida* en un periodo se emplea en ser *consumida*, una parte, y *enacumular recursos* de todas clases, otra. Estos recursos acumulados, económicos y financieros, junto con el *capital-trabajo*, integran en un instante dado del tiempo el *capital económico actual y de expectativa* de una nación.

Un estudio *de como se obtiene dicha renta* comporta conocer como influye en la *formación de los precios* de los factores económicos, incluido el *tipo de coste de la financiación* correspondiente al factor capital, y qué parte de la misma ha de considerarse como *beneficio*. Este análisis lo realiza la teoría económica. La contabilidad no se ocupa de cómo se forman los precios de todos los factores en el mercado, al igual que tampoco lo hace con respecto al precio de los bienes y servicio que la empresa expende como output en el mercado de productos. Tal vez sería conveniente que al lado de los distintos modelos de la teoría económica, la contabilidad colaborase con informaciones valiosas para conocer el *quantus* de las relaciones que se dan en estas dos clases de mercados: de aprovisionamientos y de capitales, de una parte, y de productos por otra. Pero ello no ha sido así todavía.

Lo que si hace la contabilidad de costes en la empresa es calcular, conociendo el *precio externo* de los factores o inputs de los procesos productivos, a qué precio interno han de ser aplicados a la producción, cuales son los valores o precios de los bienes y

servicios fabricados, y por fin, cual el beneficio que crea la unidad de economía y percibe por dicha función tan primordial en economía, consiguiendo la colocación de sus outputs en el mercado de productos y cobrando su precio.

Aquí, en esta función, la Contabilidad de costes posee un papel primordial si se contratan sus sistemas de cálculo específico de precios propios de la producción con los que de forma demasiado abstracta nos suministra la teoría económica.

Luego, en resumen, en la determinación de precios externos la teoría económica del mercado aventaja en sus investigaciones a la contabilidad; pero en el cálculo de precios internos es el análisis contable el verdaderamente fundamental. La función de la Contabilidad de costes, por tanto, no podemos *despacharla* mediante unas cuantas páginas del "B.O. del Estado", ni mucho menos con una serie de cuentas mejor o peor hilvanadas y con más o menos errores, por falta de profundidad de sus razonamientos, que aún sin quererlo, se ven implícitamente incorporados en ellas.

La "doctrina" de la teoría económica en el cálculo de precios de coste o precios internos ha de sustituirse por la de la "contabilidad de costes". Nos encontramos de nuevo, como en otros ramos del saber, en un campo de investigación en el que unos no han dado el suficiente valor a los *conceptos bien definidos* y los emplean a vuelapluma sin parar mientes en el daño actual y futuro que hacen a quienes los aplican sin un estudio profundo; y otros, basándose en que los conceptos se hallan bien contruidos, y no invalidados lógicamente —aunque con tal grado de abstracción que se prestan a confusión— no entran en la realidad para utilizarlos operativamente.

Existen intentos serios para coordinar esta problemática. Destaca, a tal fin, la obra

de Milton Friedman "Teoría de los Precios" (1) que analiza el concepto de coste convenientemente. En el campo de la Economía de la Empresa el término coste fue utilizado en su acepción vulgar hasta que Schemalenbach lo discutió en un seminario y lo reservó como vocablo para uso exclusivo de la contabilidad interna, no siendo válidas las expresiones *conste* de una compra, *coste* de un inmueble, sino el de *valor* de una compra o *valor* de un inmueble, o *precio unitario* de una compra o de una planta.

3. Precios, costes, ingresos, renta, beneficios y distribución de la riqueza

El empresario al establecer una empresa obtiene dos tipos de productos: 1) los que lleva *al mercado*, y 2) *las ventajas o desventajas no pecuniarias* de la condición de empresario.

Los *precios* surgen al organizar la producción de la empresa, tanto entre las diferentes industrias como dentro de cada una de ellas. Se distinguen los precios de los productos, los precios de los factores (ambos se forman en el mercado) y los *precios propios o precios internos o de coste* que se forma en el seno de la empresa.

Friedman (2) diferencia la siguiente clasificación de los *costes*: 1) Costes contractuales ineludibles (costes "fijos"); 2) Costes contractuales no ineludibles (costes "variables"); y 3) Costes no contractuales ("beneficios").

Respecto a estos últimos dice: "hay pagos cuya cuantía depende de los *ingresos*

(1) Friedman, Milton, "Teoría de los precios". Alianza Editorial, Madrid, 1966. (Catedrático de la Universidad de Chicago fundador y defensor ferreniente de la Escuela Monetarista actual).

(2) Obra citada, página 128.

efectivos de la empresa; llamaremos a estos "costes no contractuales". Su magnitud es igual a la diferencia entre ingresos totales y costes contractuales totales, y según nuestros supuestos, los recibe el dueño de la "capacidad empresarial"... "Es importante, por lo tanto, distinguir entre costes no contractuales efectivos y costes no contractuales esperados. La diferencia entre ambos constituye los "beneficios" o "beneficios puros", es decir, un residuo imprevisto que procede de la incertidumbre. Los costes no contractuales esperados, por otro lado, se deben interpretar como "renta" o "cuasi renta" de la capacidad empresarial. Se deben considerar como la fuerza impulsora de las decisiones de la empresa. "La empresa trata de maximizar la *utilidad esperada* correspondiente a la distribución de probabilidades de los costes no contractuales" (3).

Cuando la remuneración de los *factores especiales* —interés del capital, salario del empresario, canon o renta a pagar al empresario por el arrendamiento de un bien, etc.— depende funcionalmente del ingreso o del beneficio de la empresa nos encontramos que no funcionan como gastos externos, sino como "rentas", y por tanto no determinan el precio, sino que son determinadas por éste. Luego los costes no contractuales esperados, son como dijimos una "renta" o una "cuasi renta" para una capacidad empresarial dada, pudiendo ser gastos y pagos que no son coste. El concepto de renta aquí empleado es un concepto de *renta externa*. Cualquier renta externa puede computarse, aunque sea como previsión, como coste interno. Pero debemos dejar aclarada completamente esta cuestión.

(3) Obra citada, página 129 (el concepto de coste que utiliza Friedman no es el que definió Schmanlenbach, sino su acepción vulgar).

El empresario, con determinada capacidad, lucha contra el obrero unas veces y contra el capital otras si desea alcanzar su equilibrio. Cuando existen cambios estructurales la igualdad entre precio y coste medio no depende del mercado de factores ni del mercado de productos. Tan sólo la *efectividad del mercado de capitales* puede borrar los errores (4).

Estamos ahora preparados para *enlazar una teoría de precios y costes* (internos) basándonos en el funcionamiento de la *empresa*, como agente económico, que existe en sus *funciones* cualquiera que sea el sistema de organización política de la producción, y que sus *finés* varían según se trate de un sistema social de mercado o de uno con planificación y dirección central integral. Por medio de la empresa, en la Sociedad actual se convienen unos acuerdos que permiten *cambiar la distribución de probabilidad de la riqueza de los individuos* que la integran, misión transcendental del capitalismo social actual.

4. *Sistemas de precios: conceptos y clases.*

Nosotros pretendemos, en este artículo, enlazar los *sistemas o subsistemas de precios* y el *cálculo y determinación de los costes*.

Toda sociedad tiene que tomar medidas para organizar la producción y distribución del producto de la manera más útil posible. Ha de proveer al mantenimiento del aparato productivo y para alcanzar el progreso económico ha de ajustar, a corto plazo, el consumo a la producción, si es posible, con la creación de renta máxima; además, en dicho ajuste, influye también toda la problemática monetaria y financiera.

(4) Obra citada, página 188.

El sistema de libre empresa y de consideración social de los problemas colectivos, mediante sus mecanismos, permite a la corta o a la larga *transformar los deseos de los consumidores en actividad productiva*. En esta transformación, valiéndose del "*mecanismo del mercado*", el sistema de precios actúa constantemente mediante *tres subsistemas* o series de precios: los *precios de los recursos productivos*, y los *precios del capital y del dinero*, y por último los *precios de los bienes y servicios producidos*.

Pero, además del mecanismo del mercado, para que aquella actividad productiva tenga lugar, son precisos los "*mecanismos de la producción*", y en su seno nace también una nueva serie de precios: los *precios de costes de producción*, que constituyen el *subsistema de precios internos*. Las *unidades económicas* operan, pues, en alguno o en todos los siguientes *sistemas de precios*: 1) *subsistemas de precios de los factores económicos y financieros*, diferenciado dentro de estos últimos los monetarios y los no monetarios; 2) *subsistemas de precios internos o de costes de bienes y servicios*; 3) *subsistemas de precios de los productos en el mercado de bienes y servicios finales*.

Los primeros y el tercero constituyen los subsistemas que hemos llamado *externos*, por cuanto en ellos las transacciones se realizan actuando el agente económico (la empresa, la unidad de consumo, el ente público, etc.) en relación con el mundo exterior; mientras que los subsistemas de precios de costes, se denominan *internos*, porque el sujeto actúa en la propia empresa; no acude ni a los mercados de factores y al financiero, ni al de bienes y servicios. Al subsistemas de precios de costes le podemos denominar *subsistema de precios de producción*, a los otros dos, *subsistemas de precios de cambio*, y al restante *subsistema de precios de financiación*. Mientras que

con los precios de producción las transacciones internas se realizan como si se tratara de un *mercado virtual*, en el que no funciona la economía monetaria actual, y por tanto no existe cambio de *dinero-factor*, o *bienes y servicios-dinero*; en los de cambio, normalmente, los *medios de financiación* (dinero crédito, títulos valores, etc.) figuran en una de las dos partes de la *relación jurídica* (se exceptúan tan sólo las transacciones de permuta entre factores, entre bienes y servicios, o entre unos y otros); en los de financiación la relación jurídica resulta ser todavía más explícita que en los de cambio. En los sistemas internos la relación jurídica no existe y por ello no se tiene en cuenta.

Cada *precio externo* es un componente del *ingreso* de un agente económico, por un lado, y del *gasto* de otro agente, por otro. La renta creada por la empresa se genera mediante el proceso dinámico de *encajar precios y desencajarlos*. Como antes dijimos existen unos *valores contratados* que constituyen los inputs de valores para la producción, junto con otros, *no contratados*, que se registran también como inputs del proceso, pero que integran lo que hemos denominado "*rentas*" y *beneficios*. *El beneficio como renta de la empresa es una renta residual*, positiva o negativa, y deviene después de computar los ingresos, de un lado, y de absorber los *costes contratados consumidos* y las "*rentas*" o "*cuasi rentas*" a aplicar al período que se deben reintegrar, de otro.

5. *El precio de los factores de producción y clases de factores.*

El precio de los factores económicos se forma según los principios de la teoría económica. Se consideran dos clases de factores: *trabajo y capital*; inclusive al

trabajo se le analiza como capital productivo, pero es preciso diferenciarlo según sus propias características.

El trabajo no es una mercancía, sino un servicio; la capacidad de trabajo contratada por un precio sólo tiene fundamento actual si se le considera como un servicio ineludible que todos tenemos que prestar, como agentes económicos productores para que la economía no marche en el vacío. El trabajo potencial *es perecedero*, puesto que si no se emplea hoy no es posible acumularlo para mañana; las horas de trabajo se producen siguiendo el tiempo de calendario, y las *no aplicadas* suponen recursos económicos perdidos.

Esto también ocurre con otros factores o recursos para la producción: los servicios de una máquina, y en general, todos aquellos que poseen una "capacidad potencial productiva" que no se utiliza total o parcialmente. De ahí la importancia en dividir a los factores de la producción según criterios operativos.

Para nosotros, existen *cuatro clases de "factores" de la producción, económicos:*

a) *el trabajo, como medio colaborador* que ya hemos analizado

b) *los medios estructurales* que debidamente dispuestos según los *principios de la tecnología y de la organización* constituyen los *procesos productivos*, formalmente considerados, como edificios, máquinas, herramientas, etc.

c) *los medios para perfeccionamiento* o para la obtención del bien o servicio propiamente dicho como son las primeras materias, materias auxiliares, repuestos etc., y

d) *los bienes y servicios contratados a terceros*, que son factores de la producción, ostentado igualmente la naturaleza de *medios para perfeccionamiento*, dada su consideración de *factores intermedios*; al igual

que ocurre con los que en una fase de producción propia son producto acabado pero que se utilizan como inputs para la siguiente.

La formación de los precios de los factores económicos, como antes dijimos, la analizan los distintos modelos de la Teoría Económica. Pero esta no es más que un conjunto de teorías, construidas lógicamente, vulnerables a través de la historia cuando falla su consistencia y se produce su invalidación. Son pues modelos formativos en grado sumo, pero muy poco operativos.

En dicho análisis, la oferta y la demanda de factores no tiene lugar más que en una forma muy abstracta, según rezan los principios de cada teoría, por lo que, para nuestro objeto, deberemos aplicar *criterios de valoración empírica*, mucho más reales y más útiles para las decisiones a tomar.

Como evaluar el precio del factor trabajo y de qué forma, y a qué *tipo de precio de coste* (precio de la clase de coste de mano de obra directa, directiva, etc.) va a ser aplicado no podemos analizarlo aquí. Tampoco calcularemos el precio de los componentes de los medios estructurales y los tipos de precio de coste que se generan para su aplicación al proceso productivo.

Después haremos referencia, no obstante, al precio de adquisición de los medios para perfeccionamiento y a los tipos de precios aplicables para su consumo.

Por lo que respecta a los factores financieros, monetarios y no monetarios, siguiendo a Friedman debemos solventar una *confusión*. "Con frecuencia se afirma que el capital se abarata (o se encarece) en relación al trabajo, y que por consiguiente hay una sustitución de trabajo por capital (o a la inversa). Esta afirmación implica que el salario es comparable *con el tipo de interés*". Pero no es exactamente eso, sino que lo que es comparable "es la relación de

sustitución entre *horas hombre o máquina y horas de una unidad monetaria de capital*".

"El tipo de interés nos permite convertir existencias (stocks) en corrientes (*flujos*), precios de los servicios en precios de las fuentes de estos"...; en un mundo donde reinase la *certidumbre absoluta*, toda renta de un factor de la producción sería equivalente a un alquiler, pudiendo elegir entre pagar un alquiler durante n años o un precio de compra de una vez, indiferentemente⁽⁵⁾. Ahora bien, en la realidad, en un mundo de *incertidumbre* las actitudes frente al riesgo son diferentes y unos deciden pagar un alquiler y otros realizar una compra. Las implicaciones fiscales, después de la reforma actual, señalarán la conveniencia para usar en alquiler muchos bienes de capital en vez de adquirirlos. En todas las transacciones, por tanto, ha de tenerse en cuenta el tipo de interés que nos permite realizar la conexión entre stocks o fondos y corrientes.

Para que el lector pueda observar la importancia de este factor de conversión le recomendamos la lectura de la página 313 y siguientes de la obra de Friedman tantas veces citada. Al final del capítulo analiza, como en la economía monetaria actual el tipo de interés de equilibrio no puede ser negativo. Tan sólo en una economía de trueque se admite la existencia de un tipo de interés negativo. Cuando tiene lugar una *descapitalización financiera* tal, que el tipo de interés es negativo, podemos asegurar que la Economía no funciona según un sistema económico *monetario*, sino más bien según los principios de la economía de trueque.

En las épocas de convulsión económica, los mercados se encarecen y los precios no tienen en cuenta al tipo de interés como

factor de conversión de existencias en flujos —cuestión fundamental para la continuidad de la economía— sino que en muchos casos se opera sin que se compute el tipo de interés y las transacciones se realizan implícitamente en forma de trueque.

Mientras no se regule el sistema de nuevo, unos enrarecimientos producen otros y así se perturba toda la vida económica. *Tan sólo un modelo financiero que regule todos los cambios de una economía, reales y monetarios, de forma tal que se hallen debidamente equilibrados los balances económico y financiero nacionales permitirá establecer unos sistemas de precios racionales y evolutivos, con la debida coordinación.*

6. El Comité de Precios en la empresa y la valoración económico-contable.

En la economía real las alteraciones del valor de los precios son generales. Se dan en los mercados de cambio, en el financiero y en los sistemas de producción. Por ello, *todo el problema de la valoración resulta ser eminentemente subjetivo.*

La contabilidad en el proceso de tratamiento de la información concibe a la valoración como *variable exógena*. Puede actuar, por tanto, en forma determinista, para lo cual precisa operar con un sistema "*standard*" de valoración económica. Pero ello no es posible en muchos casos. En la mayoría (mercados de cambio) porque los precios se encajan y desencajan mediante "*convenios*" entre las partes y su fijación no responde a criterios objetivos, (ni a los comportamientos según el modelo teórico del mercado), sino subjetivos; en el mercado financiero porque se hallan alterados todos los tipos de coste de la financiación; y en otros, tales como en los sistemas de producción, porque la aplicación de deter-

(5) Friedman, Milton, obra citada en la página 311 y siguientes.

minadas metodologías y de criterios de valoración subjetivos, altera la fijeza de los precios y de los costes.

De ahí que vamos a formular una metodología que nos permita aislar al máximo las *diferencias por el "cambio" en la paridad de los precios*. Para ello distinguiremos:

1.º Paridad constante para un determinado período: *paridad fija o standard*.

2.º Paridad fluctuante en el tiempo, dentro de unos límites o bandas de fluctuación: *paridad variable en el tiempo*.

La paridad de precios fija implica:

- a) para los factores $f_0 = f_1$
- b) para los precios de costes: $k_0 = k_1$
- c) para los productos: $p_0 = p_1$

La paridad de precios variables requerirá idénticas igualdades pero sujetas a los signos \geq .

Para operar con precios fijos bastará tomar para cualquier precio f_1 , k_1 , p_1 valores iguales a f_0 , k_0 , p_0 permitiendo una valoración standard en los subsistemas repectivos.

Pero este proceder nos aisla de la realidad y tan sólo como *procedimiento de control* nos puede resultar de utilidad.

De otro lado, cuando se valora a los *precios fluctuantes es cuando la contabilidad se hace heterogénea*. Se encajan y desencajan precios, en unos u otros subsistemas, según la realidad exterior le obliga, o los sistemas internos de cálculo de costes le explicitan, alterando todos los valores de las magnitudes y generando una información contable de poca calidad.

Para operar con criterios lo más racionales posibles ha de funcionar un *Comité de Política de Precios* en cada unidad económica. El origen de esta institución se halla en las grandes empresas americanas —la

General Motors, la Ford, etc.— en las cuales su sistema productivo complejo y extenso obligó a revisar continuamente los *standars técnicos y su valoración* en los sistemas de cálculo de costes implantados. Se emplea la *técnica del ABC* y se efectúan *revisiones continuas* de los standards más significativos —A; y *periódicas* con mayor o menor intermitencia, de los demás —B y C— fijándose el *período de control*. Dentro de cada período se aplica la metodología de la *paridad de precios fijos* y las *diferencias* que se obtienen en las cuentas, se ajustan, interpretan y aplican según las normas de la política de precios más conveniente.

Como criterios subjetivos se tienen en cuenta la marcha de la economía, la evolución del mercado respecto al bien producido, etc.

La composición de estos Comités se nutre de economistas y técnicos de las Divisiones de Producción, Venta, y Finanzas e Inversiones: Es un trabajo staff de continua calificación.

7. El cálculo de precios en el subsistema productivo.

Hemos de diferenciar desde el principio, si el precio es un *precio real* o un *precio calculado*.

Esta distinción se observa claramente tanto en los precios de adquisición como en los de producción. Los precios de venta plantean esta cuestión para el comprador.

Un precio de un factor o input se le llama *real* cuando en él se agregan *todos los componentes, externos e internos*, que lo integran. Así, no se trata tan sólo de considerar los componentes de adquisición propiamente dicha, sino que además se les ha de agregar el *complemento de los servicios de la Sección de Compras e Inversiones*, los del tipo de precio de *coste*

específico de financiación, el de las mermas continuas y de deterioro a través del tiempo, el componente *negativo por revalorización*, etc.

Lo mismo ocurre en el precio de coste de producción. Es preciso conocer cuales son los precios aplicables al consumo de los materiales, cuál el tipo de precios de coste de fabricación, etc.

Luego, los precios en el subsistema productivo son *precios calculados* en la mayoría de los casos, y en dicho cálculo estriba toda la dificultad de la determinación de los costes de una sección, de una empresa, de un sector, o de una economía nacional o internacional.

Además, dicho cálculo comporta aplicar metodologías más o menos precisas, en cuyo tratamiento no podemos entrar aquí, pero podemos afirmar que generan subsistemas de precios distintos según sean los procedimientos aplicables y de ahí que el lector ha de tener muy presente que se trata de *precios calculados*.

La consideración global del subsistema de precios de producción hace que como cada empresa, subsector o sector puede elegir el sistema de cálculo y determinación de costes que desee, en atención a sus necesidades, su dimensión, la perfección del sistema de tratamiento de la información, etc., el sistema de precios internos surgido como consecuencia del cálculo de los costes de producción ha de someterse a importantes observaciones, entre las cuales, como principales destacamos las siguientes:

a) El sistema de precios internos obtenido gracias a la contabilidad *no es óptimo*.

b) Para lo que fuera tendría que plantearse un *objetivo de costes mínimos o de rendimientos máximos*.

c) Aún así, los precios que se obtendrían de esta forma nos serían más que el resultado de una *valoración de un solo*

agente económico (de una empresa), y *macroeconómicamente* por un lado, y según *la elección del plan*, por otro, hacen que estos precios individuales deban ser sustituidos por los *precios sociales*, que se obtienen corrigiendo convenientemente los anteriores según criterios de naturaleza colectiva.

Macroeconómicamente, una asignación de recursos (factores) deberá ser tal que implique una *máxima utilidad social*. De ahí que los programas de óptimo de una empresa deberían estar integrados en otros de una economía nacional o social.

Macroeconómicamente, el *plan condicional* la producción en el tiempo. Todo bien o servicio se produce para su venta o utilización. Los precios obtenidos, para cuando existan bienes invendidos en el período, pierden vigencia y su valoración individual debe ser corregida. En cuanto a *su coste*, añadiéndoles los costes que no se han reintegrado al no haberse vendido, y en cuenta a *valor de inventario* deduciendo su pérdida inevitable de valor.

Todo ello nos pone de relieve cual es *la dificultad de conocer un precio de coste real*, y como tan sólo podemos operar con precios de coste calculados. Es algo que ha de tenerse en cuenta, continuamente, tanto en los economistas de empresa como por los de la teoría económica de la producción.

8. *La consideración fiscal de la política de precios internos.*

La aceptación de los precios encajados, en su valoración histórica y externa, por el nuevo sistema fiscal español plantea un sin fin de problemas a resolver adecuadamente.

La determinación del resultado externo de la empresa, bien sea por diferencia entre los valores inicial y final de los fondos propios o capital; o bien por la suma algebraica de todos los componentes posi-

vos y negativos —ingresos de todas clases del periodo, menos gastos correspondientes a dichos ingresos— plantea analizar económicamente el encaje y desencaje de precios, pues como hemos visto, las magnitudes con que opera la contabilidad no son homogéneas más que en determinado grado. El mercado, los sistemas de cálculo de costes y la variación del valor de la unidad monetaria hacen heterogénea toda esta problemática.

Pero, el sistema fiscal no se puede basar en esta heterogeneidad para gravar beneficios ficticios o no cubrir pérdidas reales.

Será necesario que la legislación complementaria vaya generando nuevas normas de valoración generalmente aceptadas.

Siguiendo un *criterio de prudencia* los precios de adquisición de los materiales tendrán que aplicarse con normas fundamentadas económicamente. a tal respecto, el artículo publicado en este mismo número de la Revista, del profesor MIR ESTRUCH es aleccionador.

Los tipos de precios aplicables para la imputación de los imputs por fuerza de trabajo serán también adecuados al rendimiento alcanzado, *no admitiéndose como coste* los que hacen referencia a los rendimientos anormales, por absentismo, por baja productividad, por método de trabajo o medios de producción anticuados, etc. El hombre y su equipo deberá dotarse convenientemente para poder fijar "standards" fiscales aceptables. De no alcanzarse estos, la legislación fiscal ha de gravar las diferencias, constituyéndose así en un verdadero estímulo de rendimiento productivo por el bien de la empresa y de la economía individual y nacional.

Los tipos de coste por amortizaciones han de considerarse en sus tres aspectos: *técnicamente*, es decir de acuerdo con los avances de los instrumentos de producción, *económicamente*, para que el rendimiento

sea máximo; y *financieramente*, esto es, de forma que toda inversión económica en equipo fijo se halle vinculada con su fuente de financiación, y la recuperación de ésta sea real y suficiente para poder reponer o modificar la estructura productiva convenientemente.

Tan solo manteniendo la eficacia productiva y la capacidad de producción de renta, con el debido equilibrio financiero y de inversión, es decir, de los balances financieros y económico, la empresa puede ser considerada como una unidad ortodoxa de producción. Si no es así, *el sistema fiscal ha de penalizarla* para colaborar en la selección, de este modo, de las mejores unidades económicas de producción. Pero también ha de permitirle computar los beneficios, o las pérdidas, realmente.

9. *La influencia en los precios de coste debida al sistema tributario por efectos de la inflación.*

Deseamos enlazar esta pregunta con las consideraciones fiscales que ya hicimos en la primera parte de nuestro trabajo publicado en el número anterior de esta Revista. Allí señalamos que con una presión fiscal idéntica, los efectos de la inflación sobre la imposición, inflúa en forma inequívoca en la economía de la empresa: alterando los beneficios reales o repartibles; inclusive, formando aquellos en pérdidas; y perturbando el equilibrio entre el balance económico y el financiero de la empresa.

Debemos ocuparnos ahora de ver, como repercute la inflación en el sistema impositivo, y cual es la influencia que supone sobre el subsistema de precios internos o de producción.

Es por medio de *precios de coste mal calculados* cuando se gravan fiscalmente y hasta se reparten, beneficios ficticios. Una

parte de las corrientes o flujos económicos se depauperan, influyendo en los *fondos de valores* (patrimonio) de la unidad económica, mermando su capacidad financiera y su potencial de rendimiento económico, y por tanto, comprometiendo la vida de la empresa, y hasta amenazándola con la desaparición prematura del cosmos-económico.

Los esfuerzos de la llamada *revaluación de balances* (y de afloración de activos y pasivos) no resultan suficientes para evitar las distorsiones que se producen por motivo de la presión fiscal con inflación. La consideración estática de esta metodología ha de complementarse con otras muchas cuestiones dinámicas, como pueden ser las de la repercusión de los impuestos sobre la renta de las personas físicas en cuanto a los "costes no contractuales", a los incrementos de los tipos de coste como consecuencia del aumento de las cuotas de la seguridad social, todo ello en lo referente a la fuerza de trabajo; igualmente han de estudiarse los efectos que los impuestos producen sobre los instrumentos de la producción y de los medios para perfeccionamiento en sentido amplio; y aquellas otras que inciden sobre los beneficios, las reservas y la autofinanciación.

La influencia de la inflación sobre el impuesto sobre la renta y su repercusión en los costes ha de analizarse en dos modelos de imposición: a) cuando el impuesto sobre la renta efectiva es *proporcional*, sin deducciones fijas; y b) cuando el impuesto es *progresivo*. El lector que esté interesado en esta cuestión le recomendamos la publicación de la conferencia pronunciada por el profesor COSCIANI, Catedrático de la Universidad de Roma, al que seguimos en esta exposición (6).

Si los salarios se ajustan periódicamente al grado de inflación, conservando su poder adquisitivo, los aumentos de las cuotas no significan distorsiones por devaluación del signo monetario, si no se fijan límites máximos a partir de los cuales están exentos o ya no tengan que pagar.

El efecto inflacionista de las cuotas de la seguridad social son muy importantes en nuestro país, dado que las cuotas se fijan sobre bases prefijadas y no sobre inputs reales, salvo en algunos sectores, y en el bien entendido de que la legislación actual tiende a cotizar sobre todos los ingresos, los percibidos en mano y los de transferencia.

En cuanto a las rentas del capital, si se trata de valores de renta fija (o de préstamos con interés fijo) la inflación, aún siendo idéntico el tipo impositivo supone un demérito muy importante. Una obligación de 500 pesetas, con tipo de interés del 8 por 100 supone una renta bruta preinflación de 40 pesetas; sujeta a un tipo impositivo del 15 por 100 implica un impuesto de 6 pesetas generando una renta neta de 34 pesetas. Si la inflación del período es del 20 por 100 el tipo de *impuesto inflacionario* será, "caeteris pasibus" de 8 pesetas lo que supone una renta neta de 26 pesetas frente a las 34 antedichas.

Si se trata de rentas variables, normalmente en período de inflación no se reparten dividendos o se hace en menor cuantía y la cuestión se plantea en términos todavía más preocupantes por cuanto el reintegro del capital es a largo plazo.

Esta cuestión supone un alivio en los costes de financiación de la empresa tomadora de fondos prestables, pero enrarece el mercado de tal manera que a la corta implica una elevación del coste del dinero y del

(6) Cosciani, Cesare, "Influencia sobre el sistema tributario de una devaluación del dinero", editada por

Asociación Española de Derecho Financiero, Quinta, 15, Madrid.

crédito en el mercado que suponen un gravamen cuantioso para las empresas. Por esto, *en épocas de inflación deberían suprimirse* —o reducirse a meras liquidaciones estadísticas— *los impuestos que gravan al capital*, con el fin de que los circuitos de ahorro e inversión notasen las menos alteraciones posibles. Tendrían que gravarse tan sol cuotas reales, es decir, las equivalentes a antes de la inflación. De lo contrario no vemos por ninguna parte la función de redistribución de renta de este tipo de imposición. El capitalismo social actual tan solo cuando al factor trabajo se le suministre rentas del capital invertido o cuasi rentas por otros motivos la economía podrá continuar el desarrollo y el crecimiento estancado en la actualidad.

Los efectos de la inflación sobre el balance de la empresa los puede hallar el lector en la presentación del número 8 de esta Revista, página 11 a 14, (abril-junio de 1974).

Aquí nos limitamos, como anuncia el epígrafe, a considerar como la inflación distorsiona a los impuestos y como influyen estos en los precios de coste.

Las corrientes que denominaremos financieras, si son de activo suponen, en el caso de una devaluación monetaria una depreciación en términos reales, la cual no es posible deducir del beneficio del periodo si se opera según el principio nominalista del dinero. Esta pérdida puede compensarse con los beneficios de la inflación desencaja en las corrientes financieras de pasivo. Nosotros creemos que resulta muy fácil calcular su quantum y el sistema impositivo tendría que admitir, al menos con un grado de inflación sectorial previsto, el que su suma algebraica figurase como componente del resultado tributable, pues se debe tener en cuenta para el cómputo del resultado real. A los efectos de "costes no contratados" sería uno de los componentes espera-

dos, es decir, operaría como una cuasi renta negativa por efectos de la inflación.

En el caso de los bienes reales o medios de producción instrumentales debería igualmente computarse, deduciendolo como partida del resultado, o de las ganancias de capital; e igualmente su consideración como "coste no contratado" es del todo procedente.

De esta forma se eliminarían los efectos de distorsión del impuesto sobre la renta de la empresa, propugnandose un *tipo impositivo unitario*, proporcional (para que no se produzcan efectos inflacionistas secundarios) cualquiera que sea el tipo de unidad económica de que se trate. Además, para que exista equidad, la metodología del sistema discriminatorio de evaluación fiscal debería suprimirse, o al menos, calcularse tan solo como diferencial para computar los gastos de administración fiscal. Ahora bien, los efectos psicológicos de un sistema fiscal, tal vez no deban desdeñarse.

10. Conclusiones

Este segundo artículo sobre *Contabilidad nominal y Contabilidad de precios* ha querido cubrir un vacío importante del cálculo de precios propios, o de precios de coste internos, de una parte; y de otra, abarcar la consideración fiscal de determinación del resultado —como consecuencia del balance y *no viceversa*— y la introducción en el cálculo de costes de todas las cuestiones imprescindibles e la economía actual: efectos de la inflación, de la productividad, de la armonización y vigencia de los procesos formales de producción, de la eficacia de los equipos directivos, de la consideración como un todo de las cuestiones que atañen al trabajo, al capital, a la Administración y a los Sindicatos, etc.

Es como puede observar el lector un trabajo ambicioso que deberá desarrollarse en el futuro, por nuestra pluma y por otras, agradeciendo a los autores que han colaborado en este quehacer e invitando a todos, teóricos y prácticos, para que con una controversia constructiva podamos elevar nuestro nivel de aplicación de toda esta problemática, tan intrincada, y porque no decirlo, no abordada seriamente hasta el presente, para que la empresa, como célula

del mundo social nos conduzca al bienestar material y espiritual al que el hombre ha de aspirar.

Las cuestiones, no son tratadas de forma deslabazada, como en una primera lectura podría parecer, sino haciendo exclusión de lo que ya se conoce y con ánimo de conducir una polémica fructífera que integre el pensamiento del contable, del hombre de empresa, del trabajador, del Inspector de tributos y de todo el estamento social.