

Evento Científico

Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el

Proceso de Integración Iberoamericana

Ciudad de La Habana - Cuba – 1992

Teoría General del Costo

Un marco necesario

Prof.: Enrique Cartier

Prof.: Dr. Oscar Manuel Osorio

Teoría General del Costo – Un marco necesario

Introducción

La presente ponencia se ubica dentro de la línea temática propuesta “la contabilidad de costos. Situación actual y perspectiva” y apunta a formular algunas reflexiones sobre el objetivo de analizar la utilización del costo en función de la dirección.

Vale aclarar que las consideraciones que efectuaremos en este aporte, si bien corresponden en principio a la realidad concreta de la Republica Argentina, nuestra experiencia demuestra que pueden resultar validas, para todo el contexto iberoamericano y aun fuera de el.

La temática surgida, obviamente, impone a quienes la aborden el compromiso de emitir un claro diagnostico respecto de la situación actual de la contabilidad de Costos en su relación con la gestión y la dirección. En este sentido pretendemos ser absolutamente diáfanos: creemos que la contabilidad de costos es una herramienta que no se ha utilizado hasta ahora, que no se utiliza en el presente y que no se utilizara adecuadamente en el futuro en función gerencial y de dirección, si no se verifican ciertas circunstancias a las que mas adelante nos referiremos.

En esta colaboración nos proponemos analizar las causas por las cuales se ha venido verificando esta indeseada realidad y formular algunas propuestas en orden a su superación.

Nuestra concepción sobre la contabilidad

Dado a que nos referiremos a aspectos particulares de la contabilidad creemos que es previo y necesario precisar cual es la concepción que tenemos de esta -tecnología científica-, según la terminología empleada por Mario Bunge.

La contabilidad es el sistema de información por excelencia, que se ocupa de identificar, medir y registrar fenómenos económicos que afectan a los entes (ya sean empresas o haciendas no lucrativas), tanto en la vinculación que estos tengan con el contexto, como lo relativo a la circulación y transformación de valores dentro de ellos.

La información que la contabilidad brinda, puede tener dos tipos distintos de destinatarios: los usuarios externos (accionistas, acreedores, inversores temporarios, fisco, etc) y los usuarios internos (básicamente la dirección y la gerencia). Cada grupo utilizara la información para distintos objetivos, de ahí que la misma deba ser diferente, tanto en su contenido como las técnicas usadas en su elaboración.

En consecuencia – a nuestro juicio – la contabilidad es única, aunque la generación de información con distintos destinos hacen que puedan distinguirse dos sistemas claramente diferenciados: la contabilidad financiera (cuyos resultados se concretan en los denominados estados contables de publicación) y la contabilidad de gestión (que brinda información correspondiente a la circulación y transformación de valores dentro del ente). La primera sujeta al cumplimiento de normas emanadas de organismos profesionales o estatales y la segunda ajustada solo a postulados fundamentalmente basados en la adecuada interpretación de los principios propios de la economía de empresa.

Nuestra concepción sobre la contabilidad de costos

Existen dos grandes grupos de hechos económicos registrables:

a) las transacciones con el “contexto externo” en las que el ente participa como sujeto no exclusivo y en las que su magnitud en términos monetarios esta siempre objetiva y naturalmente expresada – aun cuando puedan ser necesarias ciertas adecuaciones por la pérdida en el valor adquisitivo de la moneda – (por ejemplo compras; ventas; pagos; cobros); y

b) las transformaciones internas de valor en las que el ente es el sujeto exclusivo del hecho; los que no tienen una experiencia monetaria objetiva dado que, por naturaleza se trata de fenómenos esencialmente físicos (por ejemplo, consumo, producción)

Los hechos económicos de este ultimo tipo son los que la *CONTABILIDAD DE COSTOS*, como subsistema de la contabilidad, debe atender, buscando precisamente, darles la expresión monetaria que naturalmente no tienen; procurando la satisfacción de los requerimientos de los dos sistemas antedichos, sin una subordinación específica a ninguno de ellos.

Independientemente del objeto particular asignado a la contabilidad de costos, al ser concebida esta como un apéndice de un cuerpo mas amplio – la *CONTABILIDAD* -, su objetivo final no podría, lógicamente, ser otro que el propio objetivo que se le asigna a esta.

Posiciones sobre los objetivos de la contabilidad

Por lo difundido, no resulta necesario profundizar demasiado en la dicotomía de las posiciones que, sobre la concepción de la Contabilidad y sus objetivos, tiene las dos corrientes clásicas de la disciplina contable: la Escuela Anglosajona y la Escuela Europea Continental.

Basta referir que la Escuela Anglosajona, más allá de la retórica con que viste sus afirmaciones, a punta a poner énfasis en el objetivo autónomo de brindar información contable “hacia fuera” del ente emisor; centrando básicamente sus desvelos en los Estados Contables de publicación, a través de los cuales se brinda información sobre la situación patrimonial del ente y de los hechos económicos que originaron su evolución. En resumen, esta Escuela privilegia la idea y el desarrollo –hasta el límite casi de la exclusividad- de lo que hemos llamado Contabilidad Financiera.

La Doctrina Europea-Continental – particularmente la Escuela Italiana y la Escuela Alemana -, en cambio, conciben a la Contabilidad como parte instrumental o expositiva de un cuerpo más genérico llamado por unos Economía Hacendal y por otros Economía de Empresa; cuyo objetivo comprende – según Fabio Besta -: la gestión, la dirección y el control.

Precisamente este último objetivo de control se cumplimenta a través de la Contabilidad, concebida “... como un medio de conocer y estudiar la realidad económica de la empresa” y cuyo cometido no debe ser “... sólo el registro, sino también el análisis y la interpretación de los datos obtenidos”. (Gino Zappa, citado por Pietro Onida).

En síntesis, la diferencia básica entre las clásicas posiciones doctrinarias radica fundamentalmente en el reconocimiento, o no, del nexo que une a la Contabilidad con la Teoría Económica.

En la República Argentina, y en toda América, fueron los postulados de la Escuela Anglosajona los que –por diversas circunstancias que no analizaremos aquí- calaron más hondo en los organismos profesionales y en las instituciones académicas; al punto que los enfoques de la doctrina Europea Continental quedaron relegados en los más oscuros y lejanos rincones de nuestras bibliotecas.

Es así que, como consecuencia, la disciplina y la profesión contable han quedado presas de una petulante sensación de autonomía respecto de la teoría económica, con la que pretende vincularse en plano de la interrelación pero nunca en el de la subordinación.

En este sentido vale transcribir por su claridad y actualidad –a pesar de haber sido escrito hace ya más de treinta años- un párrafo del prólogo que el Catedrático Manuel de Torres escribiera para la segunda edición española del libro Contabilidad Industrial del Profesor ERICH SCHNEIDER, uno de los exponentes máximos de la Escuela Alemana:

“... el divorcio existente entre la técnica de la Contabilidad y la teoría económica ha tenido una doble consecuencia: de una parte, ha quitado a la Contabilidad su base racional y lógica, su fundamento natural; de otra, y por efecto de lo anterior, ha tendido a acentuar su carácter técnico para suplir, de esta manera, la estructura teórica suprimida; pero como la técnica jamás puede ser un sustitutivo adecuado de la teoría, la Contabilidad se ha desviado hacia los detalles, destacando lo puramente formal. (...) De ahí que, bajo la presión de las circunstancias y necesidades de la vida práctica se haya destacado lo que...se conoce con el nombre de Contabilidad externa. En estas condiciones, la Contabilidad sólo satisface las condiciones mínimas que justifican su empleo.”

Inadecuada Concepción Doctrinaria sobre la Contabilidad de Costos

Al aplicar la lógica del razonamiento general a la concepción de la Escuela Anglosajona, la conclusión se impone: si se asume que la Contabilidad de Costos es un apéndice de la Contabilidad, y que esta tiene como cometido principal la emisión de Estados Contables hacia usuarios externos. La Contabilidad de Costos deberá necesariamente subordinar sus objetivos particulares a los objetivos generales de su sistema marco: la Contabilidad financiera.

Es obvio que, son estas restricciones, mal podrían satisfacerse las necesidades de la dirección y de los responsables de la gestión gerencial. La complejidad y grado de detalle de los datos exigidos por estos usuarios internos y, sobre todo, la relatividad de la información de costos respectivos de los objetivos perseguidos y las decisiones a adoptar, son absolutamente incompatibles con un modelo de información tan rígido como si esta concepción tradicional propone.

El Costo como Problema Económico antes que Contable

El problema de la gestión y de la dirección de las unidades económicas consiste en obtener y combinar eficientemente recursos escasos en orden de maximizar determinados objetivos. Es decir, se trata – claramente – de un problema económico.

La economía política, como ciencia, desde hace ya tiempo aborda el asunto por vía de una de sus ramas: la microeconomía o economía de empresa; y, dentro de ella, particularmente a través de las investigaciones sobre la llamada “teoría de la producción”, entidad -como bien señala Spranzi- como “...una teoría de las relaciones dinámicas entre medios y resultados físicos”.

Coincidiendo con J.F. Due, entendemos por *PRODUCCION* “... a toda actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades o, lo que es lo mismo, para generar o crear utilidad, sea esta una utilidad “de forma”, “de lugar”, “de tiempo”, “de cambio” etc.

En consecuencia, *PROCESO PRODUCTIVO* sería "... el conjunto de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinta utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas" (Osorio)

En todo proceso productivo, concebido este tanto para la "unidad" empresa como para cada acción particular que dentro de ella se desarrolle, es factible reconocer –por un lado- *FACTORES, MEDIOS, RECURSOS* productivos objetivamente "entrados" y –por el otro- *PRODUCTOS o RESULTADOS* objetivamente "salidos". (ver grafico I)

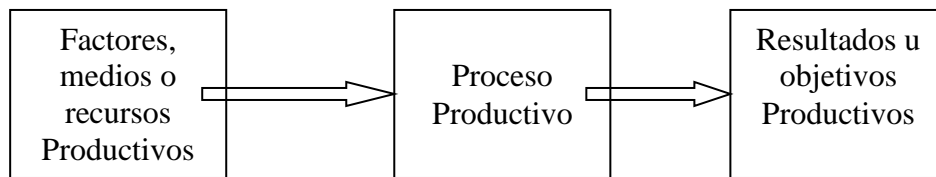


Gráfico I

Desde la perspectiva económica entonces, *COSTO* no sería otra cosa que la vinculación válida entre un *RESULTADO* dado y los *FACTORES* considerados necesarios para su obtención.

Pero, dado que esa "vinculación" no puede hacerse sino a través del conjunto de acciones que componen el Proceso, su "validez" necesariamente tendrá que ver con la razonabilidad de la interpretación del fenómeno productivo particular que se pretenda costear. (ver grafico II)

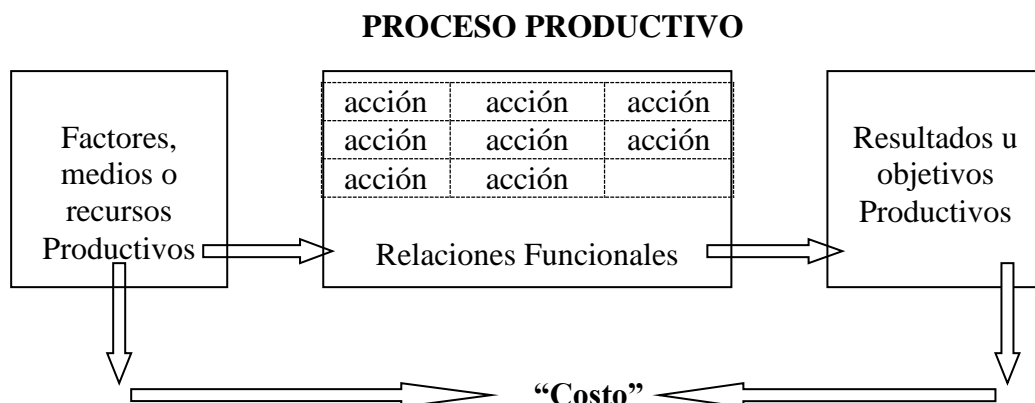


Gráfico II

El cometido de la *TEORIA GENERAL DEL COSTO* sería entonces, la construcción de esquemas de análisis que interpreten y expliquen coherentemente la realidad del fenómeno productivo y que, por consiguiente, sean útiles a los efectos de vincular razonablemente los Factores o Recursos empleados con los Objetivos o Resultados obtenidos, a través de la definición de relaciones funcionales entre las distintas acciones que componen el Proceso Productivo en cuestión y su valorización.

La teoría General del Costo

La Teoría Gral. del Costo es quizás una teoría en gestación. La misma, en su extensión, debería abarcar lo relativo a la cuantificación y medición de los costos (aspecto contable) a partir de una fundamentación económica de los fenómenos propios de la gestión empresarial.

Quienes adherimos a ella partimos de una premisa metodológica básica: las técnicas de costeo, a las que la investigación, contable y la bibliografía dedican, su máxima atención, no constituyen el máximo nivel de abstracción con el que podemos explicar la problemática del costo.

Si bien es cierto que una técnica constituye una “modelización” de la realidad y, como tal, es una abstracción útil para resolver determinados problemas, esto no significa que no haya un nivel de abstracción superior que reúna al principios liminares, los fundamentos sobre los cuales se asientan y elaboran las diferentes técnicas el costeo.

En este plano superior de abstracción es donde se gesta y desarrolla la teoría General del Costo, tratando de detectar los aspectos básicos prevalentes y omnipresentes en cualquier técnica de costeo.

De este modo, esta teoría debe tender el puente imprescindible que debe existir entre la Microeconomía y los Sistemas de Información contables y no contables vinculados con estos, en la gestión de las unidades economizas.

Pero lo dicho representaría una mera petición de principios sin ningún contenido práctico, si no se comprende que el reconocimiento de este plano de abstracción deviene en la aceptación de la “relatividad” de toda técnica de costeo y, por consiguiente, en el abandono de la consuetudinaria forma de manejar la disciplina en el “criterio de los opuestos” –según el cual si un “costo” es el “verdadero”, los otros resultarán necesariamente “falsos”, para pasar a usar el “criterio de los complementarios” donde todo Costo, en la medida en que su determinación se hayan respetados los principios teóricos fundamentales, puede ser útil a algún objetivo de análisis.

Y no se trata solo de una diferencia sutil. Repárese en que, según sea la posición conceptual adoptada, podrán o no coexistir en un mismo Sistema de Información, por ejemplo: Costos Completos y Costos Variables (o Directos, por reflejo de la expresión inglesa direct costing); Costos Basados en Actividades (ABC) y Costo por Secciones Homogéneas; Costos Resultantes y Costos Normalizados y aun Costos Estándares.

Por su obviedad, nos sentimos eximidos de demostrar cuanto más útil -para el control de la gestión y la toma de decisiones en los niveles gerenciales y de dirección- resulta un Sistema de Información basado en el “criterio de los complementarios”.

Principios Fundamentales de la teoría General del Costo

Como quedo expresado, es esta una teoría aun en gestación que se viene alimentando con el aporte de distintas investigaciones y experiencias de campos realizadas por especialistas en la materia; y aunque no constituye todavía un cuerpo orgánico, son significativos los avances realizados y, a simple título de enunciación, intentaremos exponer en forma de DECALOGO los aspectos más destacados inherentes a la misma y de los que ella debe ocuparse.

1.- El concepto de COSTO y su extensión

Como ya se dijo antes, desde la perspectiva económica, se considera *COSTO* a cualquier vinculación válida entre un *OBJETIVO* o *RESULTADO* dado y los *FACTORES*, *MEDIOS* o *RECURSOS* considerados necesarios para su obtención en un *PROCESO PRODUCTIVO*.

Esta relación adhiere al concepto económico del Costo como sacrificio y no al contable financiero del Costo como consumo.

El concepto de *PROCESO PRODUCTIVO* no está referido exclusivamente a los procesos industriales. Como también ya quedó expresado, se entiende por *PROCESO PRODUCTIVO* a cualquier conjunto de acciones que tengan como objetivo aumentar la capacidad de satisfacción de necesidades de un bien o de un servicio.

De modo que el concepto de *COSTO* es genérico y, por lo tanto, abarcativo de todas las actividades (industriales, comerciales, administrativas, financieras, de servicios, extractivas, pecuarias, etc.) y de todos los ramos particulares de cada una de ellas.

Igualmente, el concepto de Objetivo Resultado Productivo apuntado abarca y supera a la “Unidad de Fabricación”, “Unidad de Trabajo” o “Unidad de Producto”, concepto este que resulta solo una “especie”, con la misma entidad e importancia que cualquier otro Objetivo o Resultado que se defina.

2.- EL COSTO como fenómeno físico económico antes que monetario.

La “vinculación” que caracteriza al fenómeno *COSTO* constituye básica y esencialmente una relación física entre cantidades “entradas” de Recursos con cantidades “salidas” de Objetivos, en un Proceso Productivo en términos económicos.

Así, el *COSTO* de cualquier Objetivo podría ser expresado en términos de las cantidades físicas necesarias insumidas para su obtención.

3.- La “monetización” del COSTO como necesidad instrumental.

Dada las distintas naturalezas, condiciones y/o especies de los Recursos empleados en la obtención de un Objetivo, se impone la necesidad instrumental –es decir, para un mejor manejo operativo de la información- de encontrar un elemento homogeneizador que permita expresar el *COSTO* de un determinado Resultado Productivo en términos totalizantes.

En ese orden la unidad monetaria resulta –aún con sus imperfecciones- el elemento homogeneizador más usual, aunque no necesariamente el único.

Podría, de hallarse la adecuada, en ciertos casos usarse una unidad de medida física como denominador común de todos los factores sacrificados o comprometidos en el proceso.

4.- El “Componente Físico” y el “Componente Monetario” del COSTO.

De lo antedicho se deduce que el *COSTO* de un determinado Recurso o Factor para la obtención de un determinado Objetivo se expresa, en términos monetarios, a través de la relación entre la cantidad física insumida y el precio o valor de cada unidad de Factor.

En términos algebraicos, la afirmación quedaría expresada así:

$$C_{X,A} = Q_{X,A} * P_X$$

donde:

$C_{X, A}$ = Costo del Factor “X” para el Objetivo “A”.

$Q_{X, A}$ = Cantidad física del Factor “X” sacrificada para el Objetivo “A”.

P_X = Valor o Precio Unitario del Factor “X”.

Se deduce que en todo Costo es posible reconocer:

- Un “componente físico” constituido por la cantidad de Factor que se sacrifica en pos de un determinado Objetivo (“ $Q_{X,A}$ ”); y
- Un “componente monetario” representado por el valor o precio unitario tomado en consideración para expresar en términos de moneda el componente físico respectivo (“ P_X ”). Este componente monetario (elemento de valorización del componente físico) podrá ser distinto, lo que arrojaría valorizaciones diferentes y todas ellas válidas, según sea el objetivo perseguido. Así “ P_X ” puede corresponder a un precio real incurrido, a un precio esperado, o a un precio asignado o negociado.

De igual modo podría concluirse en que el COSTOS de un determinado Objetivo (“ C_A ”) podría expresarse, como:

$$C_A = \sum_{i=1}^n Q_{Xi} * P_{Xi}$$

es decir, el sumatorio del producto entre los respectivos “componentes físicos” y “componentes monetarios” de cada Factor “ X_i ” considerado necesario en el Proceso de obtención del Objetivo “A”.

Queremos destacar la necesidad de separar, en toda determinación o análisis de costos, los dos componentes mencionados, por su distinto comportamiento; pues el concepto de costo no es un concepto unívoco, como más adelante se concluye.

5.- La “necesariedad” desde el punto de vista cuantitativo

Al precisar el concepto de COSTO se mencionaba la vinculación entre Objetivos y los Factores cuyo uso o utilización se consideraban “necesarios” para su obtención.

Un aspecto de la “necesariedad” tiene que ver con la “cantidad” de Factor que se puede considerar como “necesaria” para la obtención de un Objetivo. En este sentido debe admitirse que no existe un criterio único y excluyente. Por el contrario, sería posible considerar como “cantidad necesaria” de Factor, por lo menos:

- A la cantidad realmente usada (concepto ex–post o resultante).
- A la cantidad que normal o idealmente, en forma imprescindible, debió ser usada (concepto ex–ante)

Lo dicho no debe interpretarse exclusivamente referido al componente físico del Factor. También puede ser válido para el componente monetario, para el que sería posible considerar la magnitud monetaria expresada por:

- El precio real negociado para la compra de un Factor.
- El precio hipotético, ideal, o esperado al que debería ser adquirida cada unidad del Factor.

6.- La “necesariadad” desde el punto de vista cualitativo.

Otro aspecto de la “necesariadad” tiene que ver con la “cualidad” o “característica” que puede exigirse al Factor para ser considerado “necesario” para medir el costo en el proceso de obtención de un Objetivo. A partir de éste reconocimiento, los Factores serán relevantes para costear determinados Resultados según reúnan, o no, las condiciones impuestas.

Por ejemplo, el Costeo Variable (Direct Costing) y el Costeo Completo –como técnicas que son– se diferencian entre sí solo en la consideración respecto de las “cualidades” que deben tener los factores para ser considerados “necesarios” a los efectos del costeo (factores de comportamiento variable respecto a los niveles de actividad ó factores con cualquier tipo de comportamiento).

7.- La naturaleza del Proceso Productivo y las Relaciones Funcionales.

Todo Proceso Productivo es un sistema de ACCIONES en donde estas se correlacionan mutuamente en forma dinámica y con carácter complementario, es decir, sin que se pueda identificar y medir claramente el papel asumido singularmente por cada ACCION particular en el logro de los Objetivos concretos.

El reconocimiento de éste principio –que es propio de la “teoría de la producción”– implica que no es posible establecer relaciones de “causa-efecto” entre todas las acciones que componen un proceso y, por lo tanto, sería inconducente la búsqueda de una secuencia incontrovertible que explique la forma en que todos y cada uno de los Factores Productivos son convertidos en Objetivos o Resultados.

De modo que es necesario admitir solo la posibilidad de RELACIONES FUNCIONALES entre gran parte de las distintas Acciones que componen los procesos de producción y que “vinculan” los Factores con los Objetivos.

Igualmente es necesario reconocer que las Relaciones Funcionales resultan siempre condicionadas por la finalidad de los análisis en los que se las emplea y, por lo tanto, poseen un importante –y legítimo– grado de subjetividad.

8.- Las Relaciones Objetivas entre Factores Productivos y las Acciones que componen el Proceso de Producción.

Los Factores o Recursos Productivos son, necesariamente, utilizados y consumidos en la realización de acciones singulares del Proceso, o bien para el desarrollo conjunto de un grupo de ellas. Esta circunstancia torna factible la identificación, ahora sí objetiva, de los recursos utilizados en cada acción o conjunto de acciones que compone el Proceso Productivo.

Es posible entonces considerar al desarrollo de las Acciones como la causa inmediata que explica el “que” y el “donde” del sacrificio de los Recursos Productivos.

9.- Los factores del Devengamiento de los Recursos

Los Factores de Devengamiento o Factores de Influencia o Determinantes del Costo, son los elementos que explican el “cuanto” y el “por qué” del sacrificio de un Recurso: es decir su causa eficiente.

Cada Recurso Productivo reconoce habitualmente varios Factores de Devengamiento o de Influencia, simultáneos, sin perjuicio del reconocimiento de alguno de ellos como preponderante.

10.- La RELATIVIDAD del concepto de COSTO

Como resumen y consecuencia de los puntos anteriores, es necesario aceptar que el COSTO - como vinculación entre Objetivos y Recursos- resulta ser un concepto antes que absoluto, eminentemente RELATIVO y dependiente del modo como se interprete el sistema de interrelaciones existente en el Proceso de Producción.

Más concretamente, cada OBJETIVO o RESULTADO “salido” podrá tener tantos COSTOS como interpretaciones razonables podamos hacer del PROCESO PRODUCTIVO donde se generó, de las acciones realizadas y las relaciones entre ellas y su devengamiento.

Paradójicamente, esta conclusión -lejos de ser descalificadora de la utilidad de la información de COSTOS- constituye su principal fuerza, a poco de que quien la use posea la capacidad de discernir qué “costo” es el más útil para el objetivo de análisis que le ocupa, y reconozca que éste ha sido determinado a partir de ciertas premisas.

Precisamente, esta capacidad de discernimiento -y no la condición de “absoluto” de los datos que manejan- es lo que diferencia a un “decididor” exitoso de otro que no lo es.

Sistemas de Información Basados en la teoría General del Costo

La rigidez del modelo de Contabilidad financiera tradicional, que admite una -y sólo una- forma de “interpretación” del fenómeno productivo (la que se registra formalmente para cumplimentar el objetivo de los Estados Contables de publicación) obviamente no permite satisfacer adecuadamente las necesidades de la Dirección y de la Gerencia.

Tal vez en este punto resulte más comprensible nuestra hipótesis sobre las causas de la no utilización de la Contabilidad de Costos por parte de los “usuarios internos”.

En el título del presente trabajo pretendimos resumir nuestra idea sobre el modo de superar esta antigua y nefasta situación:

La teoría General del Costo debe ser el Marco Necesario donde se encuadren los sistemas de información sobre costos que aspiren a ser útiles para diferentes usuarios y para diferentes finalidades.

Sólo los sistemas de costos que se estructuren sobre la idea de su “relatividad” podrán cumplimentar la regla de oro permanente de quienes deciden: “*HAY UN COSTO PARA CADA DECISIÓN*” (o para cada objetivo de análisis).

Pero lo importante es que esta posibilidad no impide la alternativa de obtener costos que sean útiles a los objetivos de la Contabilidad financiera. El “criterio de los complementarios” permite que convivan perfectamente, en el mismo sistema, diferentes costos para diferentes objetivos.

Pero, ¿Cuál es el modo de estructurar Sistemas de Información enmarcados en la Teoría del Costo?

Una contestación minuciosa a esta pregunta supondría la definición concurrente de una técnica general de costeo. Pero descreemos de las técnicas de validez universal. Es más, pensamos que es absolutamente inconducente discutir técnicas de aplicación sin la referencia necesaria al ámbito o la realidad concreta y precisa donde ésta se va a utilizar.

De modo que la respuesta (que abonamos con el Gráfico III) sólo puede ser genérica: es necesario entender que se trata de conformar un *BANCO DE DATOS* (tanto de datos físicos como monetarios) relativo a los hechos y acciones ocurridas, o de ocurrencia prevista o contingente, en los Procesos de Producción del ente.

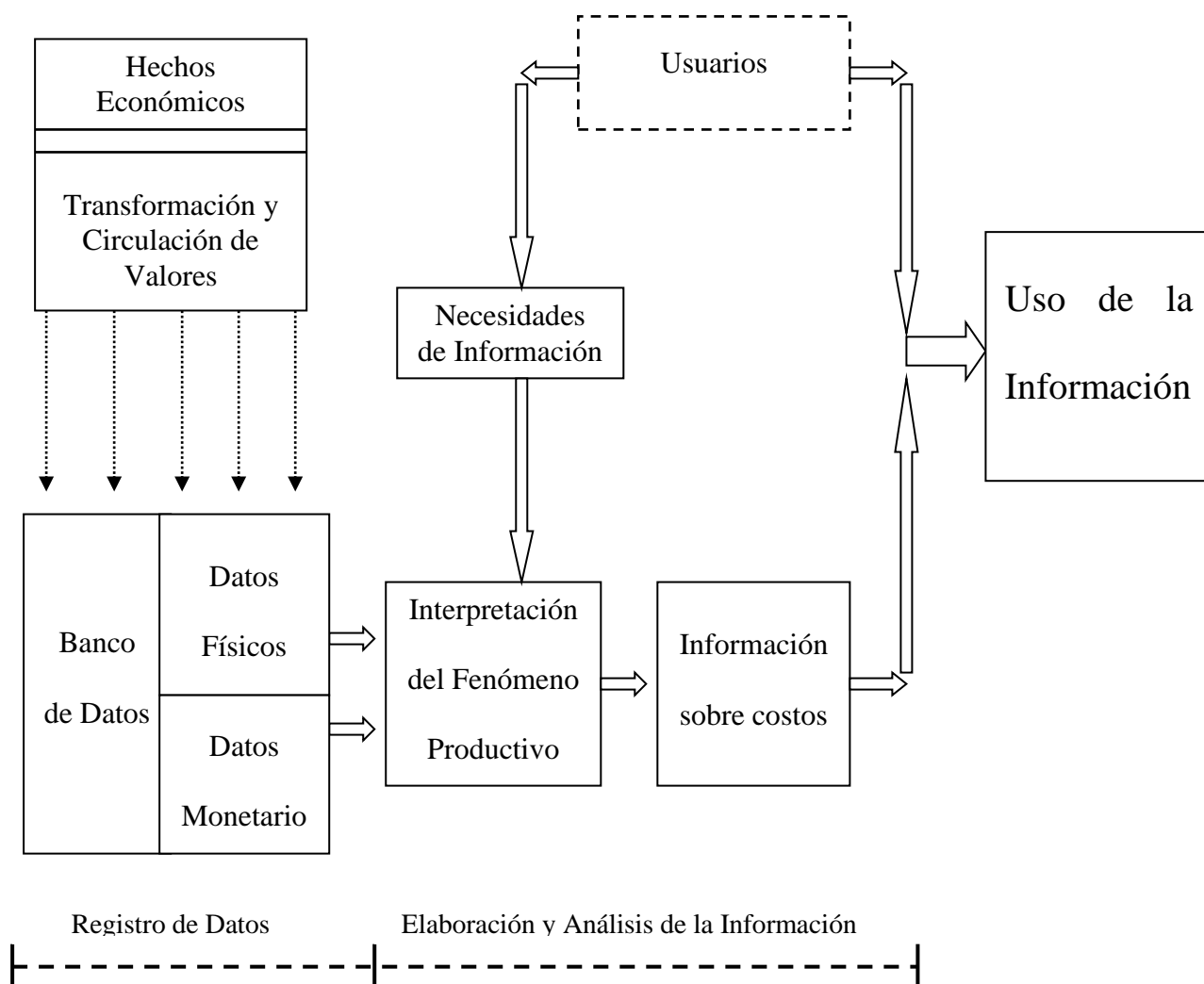


Gráfico III

Pero los datos que se registren en él deben tener la característica de estar lo menos “contaminados” posible de cualquier tipo de “interpretación”. Es decir debe tratarse de un *BANCO* que contenga datos “puros”, objetivos, y si se nos permite “asépticos” de la realidad productiva, expresados en módulos que posibiliten su uso múltiple para satisfacer diferentes necesidades.

Las “interpretaciones” solo deben formar parte de la etapa de elaboración y análisis de la información. Es precisamente en ésta fase donde, según cual fuere el objetivo del usuario (gerencia, dirección, terceros, etc.), los datos relevantes deben ser combinados según el modo más adecuado para satisfacer la puntual necesidad de quién deba adoptar una decisión basada en información referida a *COSTOS*.

De este modo, es posible que en la fase de uso de la información – es decir cuando se adoptan las decisiones- los *COSTOS* utilizados sean función de la necesidad concreta del usuario y no, como ocurre con el enfoque tradicional, donde un costo único (el que registra la Contabilidad de Costos considerada como apéndice de la Contabilidad financiera) se pretende que debe servir para todas las decisiones y yodos los usuarios; quimera ésta que – a nuestro juicio- es la causa de la manifiesta inutilidad de la Contabilidad de Costos a la que nos referimos al comenzar éste trabajo.

Trabajos de investigación sobre la teoría general de la IIIa. Cátedra de Costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires

La IIIa. Cátedra de Costos de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, a la que pertenecemos, viene realizando trabajos de investigación en ésta línea de pensamiento, reconociendo y reivindicando los aportes fundacionales de los grandes maestros de la Escuela Alemana, particularmente los de ERICH SCHNEIDER y también los de E. SCHMELENBACH; y de la Escuela Italiana como GINO ZAPPA, PIETRO ONIDA, FABIO BESTA y los más actuales de ALDO SPRANZI.

También los aportes de tratadistas como Robert Beyer y de Jhonson y Kaplan de E.E.U.U. y de autores españoles como Moisés García García y Carlos Mallo entre otros, han servido- y sirven- como permanente referencia en sus elaboraciones.

El Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCo) viene siendo también un ámbito fértil para la discusión y desarrollo de este tipo de líneas investigativas. Fundado en el año 1977, sus Congresos anuales permiten la confrontación de los avances que se producen año a año, entre profesores y especialistas en la disciplina.

Igual posibilidad ofrece el Instituto Internacional de Costos –pionero en el objetivo de la Integración Iberoamericana en nuestra materia- el que, creado en el año 1987, agrupa a especialistas de distintos países Latinoamericanos y de España. Sus ya concretados Congresos Internacionales. El primero en Paraná, Argentina en 1987 y el Segundo en Asunción, Paraguay en 1991- y el próximo (Tercero) a realizarse en Madrid, España en septiembre de 1993, constituyen estímulos invalorable, para continuar y acentuar los esfuerzos, siempre vinculados con el compromiso de mejorar y jerarquizar los instrumentos que ofrece nuestra profesión.

Por mencionar solo algunos de los trabajos de la IIIa. Cátedra que se encuadran en la corriente de la Teoría General del Costo, citaremos:

Fichas Bibliográficas de la IIIa. Cátedra de Costos – F.C.E.-U.B.A.

Notas Introductorias a la Teoría General del Costo. CARTIER Enrique.

Conceptos Básicos de Costos. CARTIER Enrique.

La Contabilidad de Costos. CARTIER Enrique.

Clasificaciones de los Costos. CARTIER Enrique.

Modelos de Costeo. CARTIER Enrique y OSORIO Oscar.

Libros y Artículos.

OSORIO Oscar M.

La Capacidad de Producción y los Costos. Ediciones MACCHI. Buenos Aires. 1986

¿La Información Contable Es Neutra?. Revista La Información Extra. Buenos Aires . Tomo 2. Pág. 264. Septiembre de 1986.

La Expresión de la Capacidad Ociosa en los Estados Contables, Un Error Conceptual. Idem Tomo 5. Pág. 144. Junio de 1989.

Los Costos y La Contabilidad de Gestión. Revista Partida Doble. España. Nº. 27. Octubre De 1992.

CARTIER Enrique N.

Juicio A La Contabilidad De Costos. En colaboración con Yardin Amaro R.. Revista La Información Extra. Tomo 4. Pág. 238 y Revista Española De Financiación y Contabilidad. Volumen XVII, Nº. 57. Septiembre – Diciembre 1988. Madrid. España. (Presentado Al I Congreso Internacional De Costos. Paraná, Argentina. Noviembre 1987.

Trabajos Presentados en Congresos.

OSORIO Oscar M.

Un Enfoque Diferente para medir la Ociosidad en el Costeo Integral presentado al I Congreso Internacional de Costos. Paraná, Argentina. Noviembre de 1987. (Publicado en Revista Española de Financiación y Contabilidad. Volumen XVII, Nº. 57. Septiembre / Diciembre 1988. Madrid , España).

La Capacidad y el Nivel de Actividad en la Toma de Decisiones. El Costo Diferencial. Primeras Jornadas de Contabilidad Gerencial y Costes. Universidad de Valencia. España. Abril 1992.

Cartier Enrique N.

Bases para la Discusión de las Formulaciones Generales de la Disciplina Costos. Presentado al VII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba, Argentina. Agosto de 1984.

Variaciones En Estándar – Una Visión desde la teoría General del Costo. En Colaboración con Cagliolo Manuel O. Presentado al XIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Santa Rosa, Argentina. Noviembre de 1991

REFLEXIONES FINALES

La III Cátedra de *COSTOS* es absolutamente consciente de la deuda - y la mora- que nuestra profesión contable tiene para con la sociedad toda y con cada uno de los usuarios que demandan sus servicios. También es consciente respecto de que esta incomoda posición solo puede ser revertida por las futuras generaciones de profesionales que hoy se están formando, si es que pueden entender lo que – a nuestro juicio – resulta esencial para el ejercicio fructífero de la actividad : el profesional debe comprometerse con su realidad y constituirse en factor real de su cambio; para mejorarla y , con eso, mejorar la realidad de todo el contexto económico y social de su país. La docencia universitaria tiene una obvia, grave e indelegable responsabilidad en orden a lograr este objetivo.

Para el prologo de las sucesivas ediciones de su celebre libro *Contabilidad Industrial*, el profesor E. Schneider utilizo un párrafo que pertenece a Schmalenbach y que este escribiera en el año 1934. Los conceptos que en el se vierten han sido adoptados por la Cátedra a la que pertenecemos con referencia permanente y guía fecunda.

En homenaje a estos olvidados maestros, pero también porque resume maravillosamente la intención ultima de nuestra ponencia, hemos creído oportuna su transcripción, a titulo de final aporte y formal invitación para su análisis y reflexión por parte de todos aquellos que comparten con nosotros la responsabilidad docente en la materia contable.

“La enseñanza universitaria debe aspirar como meta de su labor a poner de relieve los problemas fundamentales, la unidad de la contabilidad dentro de la diversidad de sus métodos contables, el sentido de su lógica inherente. Ha de proponerse con “respecto a la contabilidad, lo mismo que con respecto a las demás disciplinas de la ciencia de la Economía y de la ciencia en general, al dotar al universitario de esa aptitud intelectual que hace fructíferos los hechos y que capacita a quién lo posee para reconocer lo esencial en cada caso particular concreto. Esta formación intelectual no se adquiere solamente con un estudio intensivo de los hechos y de las reglas prácticas que los resuelven. (. . .) Hay solo una posibilidad: conseguir del alumno una formación teórica que le forme para resolver los innumerables casos prácticos de la economía de la empresa, incluso aquellos problemas nuevos que nunca se le habían presentado”.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- BUNGE, Mario. *La Ciencia y su método*. Ed. Amel, Barcelona, España.
- DUE, Jhon F.. *Análisis económico*. Editorial Universitaria de Buenos Aires - EUDEBA, Buenos Aires, Argentina, 1987.
- ONIDA, Pietro. *La disciplina económico aziendali*. Ed Giuffré, Milano, Italia, 1947.
- OSORIO, Oscar M.. *La capacidad de producción y los costos*. Ed. Macchi, Buenos Aires, Argentina. 2da. Edición 1992.
- SPRANZI, Aldo. *La variabilidad de los costos de producción*. Ed. Montecorvo, Madrid, España.1996.
- BESTA, Fabio. *La ragioneria*. Milano. Italia.1932