

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ARGENTINA

Enrique Cartier, Antonio Jarazo y Amaro Yardín

(Capítulo de la obra: *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica. Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1996*)

INDICE

1. NIVEL DE NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
2. GRADO DE APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS.
 - 2.1. SITUACIÓN HASTA FINES DE LA DÉCADA DEL OCHENTA.
 - 2.2. SITUACIÓN ACTUAL.
3. ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
 - 3.1. ENSEÑANZA SISTEMÁTICA.
 - 3.2. ENSEÑANZA NO SISTEMÁTICA.
 - 3.3. EVOLUCIÓN Y FUTURO DE LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
4. INVESTIGACIÓN Y PUBLICACIONES.
5. CONCLUSIÓN.

ANEXO - NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES SOBRE COSTES.

1. NIVEL DE NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La competencia para emisión de Normas Contables en la República Argentina es descentralizada, por cuanto la ley otorga las facultades en este ámbito a los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas de cada una de las jurisdicciones provinciales y la Capital Federal.

La circunstancia apuntada proviene de la organización política consagrada por la Constitución Nacional, que adopta el sistema federal de gobierno, siendo la supervisión del ejercicio de las profesiones uno de los aspectos reservados para la autonomía de cada estado provincial y la Capital Federal.

Debido a ello, existen en Argentina 23 Consejos Profesionales, los cuales fueron adoptando, para cada jurisdicción, lo que cada uno de ellos entendía como "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", por los cuales debía regirse la labor de los profesionales en Ciencias Económicas. Dichos "principios" fueron, desde mediados de siglo, integrándose en un cuerpo de "normas mínimas para la confección de Estados Contables", consensuadas a través de asambleas de alcance nacional celebradas por los graduados en Ciencias Económicas.

Lo expuesto no invalida la estructura federal a que hemos aludido pues, en última instancia, cabía a cada Consejo Profesional de las respectivas jurisdicciones sancionar su propio cuerpo normativo, de aplicación obligatoria para los Contadores Públicos a quienes les correspondiera emitir opinión sobre los Estados Contables de entes con sede en cada jurisdicción. Para hacerlo, se requería que el profesional dictaminante estuviera matriculado en el Consejo Profesional con autoridad sobre la misma.

Al mismo tiempo, el Estado nacional intervino sancionando una "fórmula de balance" de aplicación obligatoria, mediante un decreto y, a posteriori, mediante resoluciones de los organismos de contralor del funcionamiento de las sociedades comerciales. Dichas disposiciones regulaban lo referido a la emisión en tiempo y forma de los Estados Contables

sociedades comerciales. Dichas disposiciones regulaban lo referido a la emisión en tiempo y forma de los Estados Contables destinados a la información de terceros, denominados Estados Contables de publicación.

Por otra parte, una entidad de contralor de los entes que hacen oferta pública de acciones, la Comisión Nacional de Valores, se ha ocupado de imponer normas que regulan el contenido, forma y frecuencia de emisión de los Estados Contables de los organismos cuyas acciones gozan de cotización pública.

A lo ya señalado se agrega la participación de otros entes de contralor, como el Banco Central de la República Argentina para las entidades financieras, y otros organismos de supervisión de las actividades de seguros, de entidades cooperativas, de asociaciones mutuales, etc.

Como consecuencia de lo descrito, se planteaba una situación conforme a la cual los entes debían satisfacer requerimientos de organismos de control y de los Consejos Profesionales a un mismo tiempo. Bien podía plantearse -y, de hecho, ello ocurría- que, respecto de algún aspecto, existiesen disposiciones contradictorias (sobre valuación de algunos rubros, por ejemplo) que colocaban a los profesionales en la curiosa situación de tener que emitir opinión con salvedades sobre algún Estado Contable, porque la entidad emisora se veía forzada a cumplir una norma de cierto organismo de contralor opuesta a los principios sustentados por los entes reguladores de la profesión.

En la última década se produjo un fuerte impulso tendente a la armonización de las normas profesionales de todas las jurisdicciones del país, a través de la emisión de disposiciones denominadas "Resoluciones Técnicas". Protagonista fundamental de este proceso fue el organismo que ha nucleado a todos los Consejos Profesionales del país: la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Esta Federación cuenta con un cuerpo de investigación: el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), cuya labor ha sido relevante en la preparación de los proyectos destinados a convertirse en Resoluciones Técnicas.

Este proceso fructificó en la emisión de normas generales de ajuste de Estados Contables para reflejarlos en valores medidos en moneda homogénea; en disposiciones sobre exposición y valuación de Estados Contables; así como de normas particulares para ser aplicadas a distintos tipos de entes comerciales, industriales y de servicios, y para entidades sin fines de lucro; sobre consolidación de Estados Contables y sobre valuación a Valor Patrimonial Proporcional, para los casos de participaciones en otras empresas.

El proceso de armonización no es, obviamente, coercitivo, por lo cual es necesaria la adhesión de los Consejos Profesionales de las distintas jurisdicciones. Estos conservan la libertad de aplicar de modo total o parcial una Resolución Técnica, así como de disponer acerca del momento y alcance de su vigencia.

No obstante, la armonización ha servido para influir sobre los organismos de contralor, habiéndose logrado que éstos respeten en alto grado las resoluciones emanadas de los Consejos Profesionales. Este hecho se ha puesto de manifiesto, por ejemplo, en la adopción por parte de la Inspección Federal de Justicia (organismo de contralor de la Capital Federal), del contenido preciso de las Normas Profesionales de Exposición de Estados Contables, como norma de carácter legal.

En suma, la tendencia argentina se manifiesta hacia la vigencia de normas generales de valuación y de exposición, con disposiciones para ciertos casos particulares y diversos tipos de entes.

La normativa descrita apunta a señalar pautas básicas o mínimas en cuanto a valuación de rubros y su exposición para que los Estados Contables suministren información, principalmente cuantitativa, sobre los entes emisores, utilizables por los usuarios más comunes para la toma de decisiones de carácter económico y financiero.

Como surge de todo lo expuesto, el marco descrito no incluye un Plan Contable oficial, sino tan sólo una normativa con reglas generales de exposición y valuación basadas en un modelo contable.

Lógicamente, no existiendo un Plan General de Cuentas, no se hallan regulados los aspectos relacionados con la Contabilidad de Gestión.

Cabe, sin embargo, prestar atención al tratamiento que se brinda a los costos a partir de las normas generales vigentes

para exposición y valuación de Estados Contables.

En materia de valuación, es importante señalar que el modelo contable vigente en la Argentina se adhiere al criterio de los valores corrientes. Por consiguiente, reconoce resultados emergentes no sólo del proceso de intercambio con terceros, sino también de los cambios en los valores de los bienes, tanto en lo referente a modificaciones en la estructura de los precios relativos del entorno económico (denominado "resultado por tenencia"), cuanto en las modificaciones en su estado físico. Asimismo, la influencia que el deterioro del valor del signo monetario tiene sobre la composición del patrimonio, es reconocida como fuente genuina de resultados.

Como es sabido, la Argentina ha estado inmersa en un crónico proceso inflacionario en los últimos cincuenta años, situación que se ha detenido casi por completo desde comienzos de 1991, habiéndose configurado una situación de estabilidad monetaria en un contexto de libertad de precios, no conocida por la presente generación.

El aludido proceso inflacionario ha obligado a considerar su enorme influencia, causante de distorsiones de magnitudes siderales en los Estados Contables expresados en la moneda de curso legal, o moneda nominal. En consecuencia, aunque con sorprendente demora, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ha recomendado, en 1984, la general aplicación de su Resolución Técnica Nro. 6, que dispone la reexpresión de los Estados Contables en moneda de valor homogéneo para todas las partidas.

En razón de que las altas tasas de inflación son generalmente inductoras de altos desfases en los precios relativos, los ajustes de las partidas deben realizarse en dos pasos:

El primero está encaminado a reexpresar todos los valores en moneda de un mismo momento (la moneda de la fecha de cierre del ejercicio, según la Resolución Técnica), empleando para ello el indicador oficial de precios que capta las variaciones a nivel mayorista.

El segundo paso tiene como finalidad comparar los valores así obtenidos con los valores reales de mercado (valores corrientes) para corregir los surgidos del primer paso, adoptando los valores corrientes.

Del primer paso se obtiene el resultado originado por el mantenimiento de activos y pasivos afectados por la inflación (activos y pasivos monetarios). Como se podrá apreciar sin esfuerzo, una preponderancia de activos monetarios sobre pasivos monetarios producirá un quebranto por inflación, mientras que el caso contrario dará origen a un beneficio.

El segundo paso nos entrega la información acerca del resultado llamado "por tenencia", que representará un beneficio si los bienes que la empresa tiene en su activo se han valorizado realmente durante el ejercicio (sus precios de mercado han crecido más que el nivel general de precios); o un quebranto en el supuesto contrario.

La norma contable prevé que los Bienes de Cambio sean valuados a valores corrientes "de salida" (el valor neto de realización o su valor actual) cuando no es necesario un esfuerzo de venta, como es el caso de metales preciosos, moneda extranjera, cereales, ganado en pie; en general, los conocidos como "commodity".

En cambio, para el resto de los casos se prevé la valuación a valores corrientes "de entrada" al patrimonio, por cuanto la venta exigiría esfuerzos significativos. En tal caso, en principio, son aplicables los costos de reposición para los bienes adquiridos, o de reproducción para los de propia producción. Sólo para los bienes cuyo proceso de fabricación o construcción sea prolongado en el tiempo, las normas admiten la incorporación de costos financieros.

Cabe señalar, por último, que por costo de adquisición se entiende el precio que la empresa habría pagado por su compra al contado, es decir, el precio despojado de los componentes financieros originados en los sobreprecios que los proveedores cargan en sus ventas a plazo para cubrirse de la desvalorización monetaria que, según sus expectativas, tendrá lugar durante el plazo que otorga al cliente para el pago, además del interés real que pretenda obtener por la concesión del plazo.

Si bien en la Argentina no existen normas de cumplimiento obligatorio vinculadas con la Contabilidad de Gestión, debe señalarse que en 1984 el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO) elaboró un esquema para la observatorio-iberoamericano.org/.../Ar...

presentación de Estados de Resultados por Líneas de Productos, para ser empleado por las empresas industriales que estaban, en esa época, sometidas a un control de precios por parte del Estado.

Dicho esquema fue preparado a solicitud del Ministerio de Economía de la Nación y, aunque no llegó a ser de aplicación obligatoria, representó un aporte invaluable para la satisfacción simultánea de los requerimientos puntuales de los organismos de contralor, como asimismo de las propias empresas privadas y públicas.

En el mencionado esquema se sugería:

a) La utilización del concepto de costo de producción "normalizado" a valores de reposición y la determinación periódica de los desvíos detectados.

b) La elaboración por parte de cada empresa de un "manual de costos" donde figuren los criterios seguidos para su determinación (características del sistema, criterios de departamentalización, justificación de las clasificaciones de los distintos factores en variables y fijos, etc.)

c) La registración formal de información estadística sobre volúmenes de producción y ventas por línea y por mes, capacidades de producción, niveles de utilización de esa capacidad (normal y real), evolución de los costos unitarios de los artículos, insumos físicos normales, precios de insumos, costos periódicos, etc.

d) La determinación de los costos y resultados en moneda homogénea y en condición de "contado" (valor actual).

e) El establecimiento de claras atribuciones a las empresas para que ellas determinen libremente la estructuración de sus sistemas de costos, pero la consiguiente obligación de suministrar al organismo de contralor todas las informaciones señaladas más arriba.

El esquema de exposición propuesto fue el siguiente:

ESTADO DE RESULTADOS POR LINEA DE PRODUCTOS

- Ventas
- (-) Bonificaciones
- (=) Ventas netas
- (-) Costos variables
 - de producción
 - de comercialización
 - s/volumen físico
 - s/ventas netas
- (=) Contribución marginal
- (-) Costos fijos
 - de producción absorbidos
 - de comercialización del mes
 - financieros
- (=) RESULTADO ANTES DE VARIACIONES
- (+/-) Variaciones en costos de producción
 - sobre/subabsorción ctos.fijos
 - otras variaciones (físicas)
- (=) RESULTADO A VALORES ACTUALIZADOS
- (+/-) Variaciones monetarias
 - producción

comercialización
financieros

(=) RESULTADO A VALORES HISTÓRICOS

Este esquema revela los criterios y principios doctrinarios básicos tomados en consideración por los autores, los cuales, por otra parte, eran los aceptados, en términos generales, por la mayoría de los especialistas argentinos en la materia.

No existiendo en la Argentina una normalización de la Contabilidad de Gestión, los paquetes de software ofrecidos en el mercado no han alcanzado una gran difusión. Resulta frecuente, por el contrario, encontrar software "a medida" para empresas de muy diversa dimensión, por lo general desarrollados sobre las más difundidas planillas de cálculo.

Una mención particular merece el desarrollo prácticamente inexistente de técnicas de costos o de gestión en el sector público. Con la excepción de los desarrollos -por lo general, no muy avanzados- que pudieron haberse encontrado en algunas empresas del Estado (hoy prácticamente privatizadas todas ellas), puede afirmarse que la administración gubernamental, en todos sus niveles, ha soslayado todo intento de incorporación de estas técnicas. Existen algunos aportes teóricos de valor que no han alcanzado hasta hoy su aplicación práctica, aunque ya se percibe el interés de algunos funcionarios por su incorporación a la gestión del Estado.

Los nuevos vientos que soplan en la administración estatal, tendientes a su redimensionamiento, así como al fortalecimiento de sus funciones fundamentales, importará quizás la incorporación de las modernas técnicas de costos y gestión en el mediano plazo.

2. GRADO DE APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS.

Desde hace algunos años, en la República Argentina se verifica un evidente y profundo proceso de transformación de sus estructuras económicas, signado por:

- 1.- Apertura de la economía.
- 2.- Redimensionamiento del Estado.
- 3.- Desregulación.
- 4.- Privatizaciones de los servicios públicos.
- 5.- Fuertes transferencias de ingresos al Sector Público.
- 6.- Eliminación del déficit fiscal.
- 7.- Reducción de los niveles de inflación a niveles internacionales.
- 8.- Integración regional.

Tan profundo resulta este proceso transformador que, para realizar cualquier descripción de las prácticas utilizadas en las empresas argentinas en lo relativo a Contabilidad de Gestión y de Costos, resulta imprescindible una mención del momento histórico al que nos referimos -previo o posterior al inicio de ese proceso-, casi como si se tratase de países diferentes.

2.1. Situación hasta fines de la década del ochenta

El contexto económico existente hasta fines de la década anterior estuvo caracterizado por un altísimo grado de imprevisibilidad respecto del comportamiento de las variables de la economía. En homenaje a la brevedad, baste mencionar que en los últimos 60 meses de la década del 80, la inflación promedio superó el 15% mensual (expresado en términos de precios mayoristas).

El permanente cambio de los precios relativos de los factores y de los productos -cuando no la inexistencia de precios en los períodos de hiperinflación- dibujaba un funcionamiento poco racional de los mercados y, en esa realidad, el eje de la gestión empresarial pasaba mucho más por el "aprovechamiento" de las oportunidades coyunturales favorables y mucho menos por el uso de herramientas y técnicas propias de la administración de empresas.

No obstante, la recurrente presencia de políticas de contención de la inflación basadas en el "control de precios", exigía a las empresas -en particular a las llamadas "formadoras de precio"- información demostrable de incrementos en sus costos para la autorización de nuevos precios de venta de sus productos. Esto las obligaba a mantener sistemas de información sobre costos que satisficieran las necesidades de los organismos de contralor, en general, con un perfil que privilegiaba la justificación de incrementos de costos por sobre cualquier otro objetivo vinculado con su racionalización, su control o el mejoramiento de la eficiencia.

En este contexto, los entes que utilizaban información de Costos eran, en general, el sector de las denominadas "Grandes Empresas", particularmente del sector industrial.

Pero corresponde mencionar, para una mejor ilustración respecto del bajo grado de extensión del uso de información de costos, que -medido en términos de cantidad de establecimientos industriales- las estadísticas oficiales indican que bastante más del 90% de los existentes en la República Argentina pueden caracterizarse como "PYME" (pequeñas y medianas empresas), si bien los pocos establecimientos "grandes" generan más del 50% del Producto Bruto Interno.

Con relación al sector de empresas de servicios, particularmente las de transporte público en todos sus tipos, dada la regulación existente, se encontraban sujetas a similares controles por parte de organismos oficiales y debían justificar sus incrementos de precios con información de costos.

Las pequeñas y medianas empresas, en general, no consideraban necesaria la implantación de sistemas de costos, toda vez que sus directivos estimaban de irrelevante magnitud los beneficios que podría acarrearles su utilización, frente a las ganancias generadas por el simple negocio de comprar y vender en forma "oportuna". En buen romance, la gestión empresarial era mucho más especulativa que técnica en aquel ámbito tan poco racional.

En ese contexto, existía la figura del "Contador de Costos" y era requerida mayormente para atender las relaciones con los organismos de contralor y analizar las profusas normativas que los mismos emitían, para su cumplimentación por parte de las empresas controladas.

Como puede deducirse de lo dicho, el modelo habitualmente utilizado era -en ese marco- el de Costeo Completo (Full-Cost), con una aplicación de los costos fijos sobre las unidades de producto o servicio en función de volúmenes, por lo general normalizados.

No obstante lo apuntado, a la par de la realidad descrita, y ya desde los inicios del proceso de industrialización, en la Argentina fue posible detectar en importantes empresas -particularmente del sector industrial- la implantación de sistemas de información sobre costos con niveles de excelencia similares a los de las empresas más importantes del mundo.

En ellas fueron norma, la aplicación de sistemas de costos estándares con provechosos cálculos y análisis de desviaciones y adecuada segregación de información para posibilitar la correcta toma de decisiones, integrados a esquemas presupuestarios generales.

Habitualmente la responsabilidad por las tareas correspondía -y sigue correspondiendo- al Sector de Costos y Presupuestos, por lo general dependiente de la Gerencia de Administración y Finanzas.

También se preocuparon -y fueron vanguardia- en la adecuación de las técnicas tradicionales a las desfavorables condiciones que ofrecía el contexto económico inflacionario cuando éste alcanzó niveles incontrolables.

En este último sentido, merece destacarse el desarrollo de una serie de técnicas que buscaban contrarrestar el desfavorable impacto que la inflación provocaba sobre la información contable en general y la de costos en particular.

También la inflación obligó a atender con mayor -si no exclusivo- interés los aspectos vinculados con los "componentes físicos" del costo y su eficiencia, esto es, las cantidades reales de cada factor productivo, con prescindencia de lo relacionado con el "componente monetario" del costo o precio de los factores, ya que se consideraba a su comportamiento como una variable muy poco controlable por parte de las empresas.

Por último, también cabe mencionar la existencia de progresistas "pequeños y medianos empresarios" que, aún en medio de situaciones marcadamente especulativas, optaron por desarrollar sistemas de información de costos idóneos para la satisfacción simultánea de diversos problemas de la gestión a través del uso racional de las herramientas de dirección.

2.2. Situación actual

Como quedó expresado antes, la estabilidad económica lograda a partir del año 1991 modifica sustancialmente el contexto económico argentino y, como consecuencia, impacta sobre el manejo de las empresas que comienzan, paulatinamente, a reconocer que, en ámbitos racionales y previsibles, la gestión exige un cambio sustancial.

La apertura económica no sólo posibilitó el ingreso de productos a los mercados. Las modernas técnicas aplicadas en los países más desarrollados son conocidas y se reconoce la imprescindibleidad de su uso como una cuestión de supervivencia para las empresas.

Así, tanto las grandes empresas como algunas de dimensión pequeña y mediana, se encuentran hoy embarcadas en proyectos de Calidad Total. Explosivamente se ha incorporado al lenguaje cotidiano de las empresas argentinas términos tales como "círculo de calidad", "just-in-time", "costo de calidad", etc. La revalorización del cliente -tanto externo como interno- es un tema recurrente. Ya pasean por las Cámaras Legislativas proyectos de leyes vinculadas con la Calidad.

También en el sector de la administración pública, tradicionalmente manejado con criterios poco racionales, se comienza a percibir ciertos cambios que apuntan a la utilización de modernas herramientas de gestión y al uso de sistemas de información que tiendan a la determinación de los costos de las diferentes actividades que se desarrollan en su ámbito.

Coherentemente con lo antedicho, en el campo de la Contabilidad de Gestión, la técnica del Costeo Basado en Actividades ha tenido -por ahora a nivel de especialistas- una cauta recepción y ya se insinúan los resultados de las primeras experiencias concretas.

El proceso de integración regional -a través del MERCOSUR- en que la Argentina se encuentra embarcada junto con Brasil, Paraguay y Uruguay, ha generado una inédita difusión de la problemática de los costos, toda vez que la necesaria eliminación de las "asimetrías" existentes entre los cuatro países, instaló en la sociedad la discusión de un tema: el del llamado "costo argentino", expresión que alude a las incidencias que sobre el costo de los bienes y servicios producidos en nuestro país tienen ciertas circunstancias particulares y diferenciales respecto de los futuros "socios" (legislación laboral y de seguridad social, tarifas de servicios públicos, presión tributaria, etc.). Representantes del Estado y los Sindicatos discuten con el sector empresario -en particular los industriales- el problema de los costos y requieren los servicios de especialistas para analizar y fundamentar sus diferentes posiciones.

Se percibe también una mayor demanda de especialistas en temas de costos, no ya para atender las tareas vinculadas con los organismos de contralor -ya que se han eliminado todas las normas vinculadas con el control de precios- sino para ocuparse de los aspectos propios de la gestión empresarial y de la generación de información idónea para su control y la adopción de decisiones a partir de ella.

También es evidente que el proceso de ajuste genera un claro efecto sobre la posibilidad de subsistencia de muchas empresas. Las que no se adecuan a las nuevas condiciones del contexto, desaparecen inexorablemente. Las que intentan los cambios necesarios, no siempre alcanzan su objetivo.

Ante este panorama, es obvio, el gerenciamiento de las empresas se encuentra (al tiempo en que este informe se escribe) en un proceso de cambio tan profundo que sólo es previsible que en su final -si lo hay- se verán empresas con perfiles inéditos en la historia reciente de la Argentina.

3. ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

3.1. Enseñanza sistemática

Los temas vinculados con la Contabilidad de Gestión son estudiados casi exclusivamente en el nivel universitario, observatorio-iberoamericano.org/.../Ar...

aunque en los últimos años han proliferado carreras técnicas en el nivel terciario no universitario, y aún en el secundario, abordando áreas de las ciencias económicas, administrativas o empresariales, que incluyen temas de Contabilidad de Gestión.

En la Argentina existen 29 universidades estatales nacionales, dos estatales provinciales y 36 privadas. Prácticamente todas ellas tienen carreras vinculadas con las ciencias económicas, administrativas o empresariales y, obviamente, incluyen en sus planes de estudio materias referidas a Costos, Presupuestos, Contabilidad Gerencial y, en términos más amplios, gestión gerencial y directiva.

Los temas relacionados con la Contabilidad de Gestión forman siempre parte de los planes de estudio de carreras de grado de nivel universitario, las cuales adoptan, casi sin excepciones, las siguientes denominaciones y perfiles para sus egresados:

Licenciado en Administración: Profesional capacitado para entender en cuestiones vinculadas con la gestión administrativa de los entes, estructura organizacional, y planeamiento y control. En su campo de actuación profesional se desempeña como analista en la tecnoestructura o como administrador (gerente) en el nivel político o en el administrativo de las organizaciones.

Licenciado en Economía: Profesional especializado en el análisis y la interpretación de las variables macroeconómicas, con conocimientos para prever su evolución y su incidencia en el tejido socio-económico. Maneja un instrumental que le permite influenciar sobre el comportamiento futuro de aquellas variables, con el propósito de optimizar el desempeño de los entes. Su campo laboral comprende preferentemente el ámbito público, aunque también es requerida su participación en el seno de las grandes empresas.

Contador Público: Profesional preparado para asesorar a empresas públicas o privadas en materia contable, financiera y fiscal. Está capacitado para asumir funciones de línea en grandes empresas y en la administración pública, como asimismo para ejercer la auditoría de todo tipo de entes que operen en el ámbito económico. Es el único profesional admitido por los organismos públicos de control, cuando éstos exigen la emisión de dictámenes sobre aspectos económicos y financieros de cualquier tipo de ente.

Estas carreras tienen generalmente cinco años de duración, comprendiendo 3.000 horas cátedra aproximadamente.

También se dictan asignaturas relacionadas con la Contabilidad de Gestión en otras carreras universitarias con orientaciones más específicas dentro del área de las ciencias económicas, administrativas y empresariales, tales como cooperativismo, comercio exterior, administración bancaria, administración rural, informática, etc. Debe señalarse, sin embargo, que estas carreras no cuentan con el prestigio de las tres mencionadas más arriba, siendo sus contenidos muy disímiles entre los distintos institutos que las desarrollan, como asimismo existen entre ellas sensibles diferencias en su duración, las que pueden oscilar entre dos y cinco años.

En las carreras de Licenciado en Administración, Licenciado en Economía y Contador Público que, como señalábamos, existen en prácticamente todas las universidades argentinas, las asignaturas vinculadas a la Contabilidad de Gestión son dictadas entre el tercero y el quinto años. Sus denominaciones más frecuentes son: Costos, Contabilidad de Costos, Costos y Presupuestos, y Contabilidad Gerencial.

Los contenidos y ponderación sobre el total del plan de estudios varían según la carrera. En las de Administración y Economía su desarrollo insume menos tiempo que el que normalmente se le adjudica en la carrera de Contador.

En las primeras se soslayan por completo todos los aspectos vinculados con la técnica contable, concentrándose su contenido en los conceptos de presupuesto y cálculo de costos, su comportamiento en función de distintas variables, control de costos, análisis de desviaciones a partir de costos predeterminados, problemas relacionados con el abastecimiento de materiales y organización y control de la mano de obra, concepto de punto de equilibrio, análisis de costos y rendimientos sectoriales y regionales, etc. En suma, la inclusión de temas vinculados con la Contabilidad de Gestión en las carreras de Administración y Economía tiene por finalidad dotar al egresado de conocimientos fundamentales de la disciplina que lo capaciten para adoptar decisiones acertadas frente a diversas situaciones empresarias.

Las carreras de Contador incluyen igualmente esos temas pero, además, se suministran todos los conceptos y herramientas necesarios para manejar el sistema de registración, contable y extracontable, referido a presupuestos, costos, modificaciones patrimoniales, resultados globales, sectoriales y regionales, control y evaluación de la gestión, etc.

Los métodos de enseñanza de la Contabilidad de Gestión no se apartan, en líneas generales, de los empleados en otras asignaturas de carácter teórico-práctico que son impartidas en las carreras de ciencias económicas, administrativas o empresariales.

Los más frecuentemente usados consisten en clases teórico-prácticas con una duración que oscila entre los 90 y los 150 minutos.

En algunos casos, se dictan separadamente clases eminentemente teóricas de alrededor de 90 minutos, y clases fundamentalmente prácticas de hasta 150 minutos.

Conviene señalar, sin embargo, que la tendencia dominante se observa en el sentido de no desarrollar el dictado de los temas teóricos en forma separada de la práctica, pues tratándose de una materia eminentemente teórico-práctica, casi toda la teoría debe ir acompañada de ejemplos prácticos en forma inmediata para su mejor comprensión.

Con menos frecuencia son empleados los estudios de casos del tipo tradicional, es decir, planteos a resolver en el aula. En ciertos casos, existen asignaturas completas destinadas exclusivamente a la aplicación práctica de los conceptos aprendidos en el desarrollo de los temas. Así, son conocidas algunas experiencias en que el aula se convierte en un gabinete que simula una empresa en marcha, con sus distintos departamentos: Compras, Recepción, Personal, Finanzas, Costos, en cada uno de los cuales se desempeña un pequeño grupo de alumnos realizando las tareas propias de su puesto de trabajo, esto es, confeccionando las órdenes de compra, los pedidos de presupuesto a los proveedores, la comparación de las cotizaciones, las planillas de sueldos y jornales, la aplicación del costo de mano de obra a secciones y productos, la imputación del costo de los materiales entregados por los almacenes, etc. hasta llegar a la determinación de los costos unitarios y totales.

Este método de simulación ha demostrado ser muy eficiente en cuanto al entrenamiento de los alumnos, pero debe admitirse que requiere una muy alta relación docente/alumno, lo cual puede configurar un obstáculo difícil de superar cuando las instituciones deben enfrentar restricciones presupuestarias.

Algunas Facultades están incursionando con marcado éxito en el desarrollo de casos a través de visitas a empresas, para obtener datos de la realidad, tales como naturaleza de los procesos de producción, clases de insumos, manejo y sistemas de retribución de la mano de obra incluidos incentivos, tipos de maquinarias utilizadas y factor de devengamiento de su amortización, mecanismo de compras, recepción e inspección de materiales, manejo de rezagos o desperdicios, organización departamental formal, almacenamiento de productos acabados, etc. Este método de enseñanza persigue como objetivo que los alumnos tomen contacto con la producción real, pero que no observen el sistema administrativo y, mucho menos, la forma de determinación y registración de los costos, pues ésta es, justamente, la tarea que deben llevar a cabo, obviamente, con el auxilio del personal docente de la cátedra.

La enseñanza a distancia aún no está suficientemente desarrollada en la Argentina. Por consiguiente, no se conocen casos de la aplicación de este método a la Contabilidad de Gestión. Debe manifestarse, no obstante, que el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), se encuentra, al momento de escribir estas líneas, abocado al desarrollo de un ambicioso proyecto que contempla la impartición de temas vinculados al área de la Contabilidad de Gestión a nivel de postgrado por el método a distancia, con vistas a su concreción en el curso del año 1995.

En lo concerniente a los mecanismos de evaluación, puede afirmarse que ellos son muy variados, dependiendo de la Universidad. Por regla general, las universidades estatales tienen instrumentado un sistema de exámenes que comprende alrededor de cinco turnos en cada año calendario.

Como se ha señalado más arriba, la duración de las asignaturas comprende todo el año académico (dos cuatrimestres) o sólo un cuatrimestre, siendo este último caso el más frecuente.

Las facultades dependientes de las universidades privadas ofrecen generalmente no más de tres turnos de exámenes por año, ubicados en los meses de marzo, julio y diciembre.

La modalidad de evaluación más frecuentemente empleada es la prueba escrita, comprendiendo el desarrollo de temas teóricos y la solución de problemas prácticos. Muchas veces la prueba escrita comprende exclusivamente problemas prácticos y se considera una etapa previa, solamente superada la cual puede accederse a un examen oral sobre conceptos teóricos, siendo imprescindible la superación de ambas instancias para la aprobación de la materia. Por lo general, la duración de las evaluaciones escritas es de tres o cuatro horas, mientras que los exámenes orales demandan entre treinta minutos y una hora, dependiendo ello de la solvencia de los alumnos examinados.

3.2. Enseñanza no sistemática

Hasta aquí nos hemos estado refiriendo a la enseñanza de la Contabilidad de Gestión, en su carácter de componente de los planes de estudio de carreras universitarias.

Sin embargo, es de importancia creciente la oferta de cursos, seminarios, jornadas, congresos, etc., tanto por parte de las universidades estatales y privadas, con carácter extracurricular, cuanto por organismos gremiales profesionales, por empresas consultoras y por organizaciones académicas específicas del área.

En la Argentina, es particularmente destacable la actividad que cumple el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), creado en 1978 por un grupo de profesores universitarios con el objeto de contribuir al enriquecimiento y difusión de la disciplina "costos" y áreas vinculadas, a través de la celebración de jornadas técnicas o investigaciones tanto en el campo doctrinario cuanto en su aplicación práctica, publicaciones de aportes científicos o técnicos, asesoramiento a profesionales y estímulo del intercambio de estudios y experiencias entre sus miembros.

En sus quince años de vida el IAPUCO ha llevado adelante importantes trabajos de investigación en costos, ha brindado asesoramiento a organismos estatales y ha contribuido de una manera relevante a estimular estudios de la disciplina, a nivel nacional e internacional.

Anualmente celebra un congreso de carácter nacional, en cuyo seno son discutidos trabajos y ponencias de docentes de distintas universidades.

Hasta 1993 ha patrocinado 16 congresos nacionales en los cuales han sido presentados y debatidos no menos de 200 trabajos técnicos, además de numerosas jornadas de alcance regional dentro del país.

Los congresos anuales del IAPUCO no sólo sirven de marco a las discusiones técnicas entre sus miembros, sino que, por haberse adoptado la modalidad de celebrar las reuniones en distintas ciudades, contribuye significativamente al perfeccionamiento de profesionales residentes en el interior del país, como asimismo torna accesible a los estudiantes universitarios el contacto directo con los principales especialistas a nivel nacional.

El IAPUCO cuenta con una publicación oficial de frecuencia trimestral denominada "**Costos y Gestión**", en la cual tienen cabida colaboraciones sobre la disciplina, de autores nacionales y extranjeros.

Debe señalarse que se debe al IAPUCO la iniciativa de la creación de un organismo de carácter internacional: el Instituto Internacional de Costos, que tuvo nacimiento en oportunidad del décimo congreso anual del instituto argentino celebrado en la ciudad de Paraná (Argentina) en noviembre de 1987.

3.3. Evolución y futuro de la enseñanza de la Contabilidad de Gestión

En la Argentina, la carrera tradicional en el ámbito de las ciencias económicas, administrativas y empresariales es la de Contador Público. Su perfil estuvo siempre orientado a la formación de un profesional independiente con competencia en las áreas contable, financiera y fiscal y con atribuciones para desempeñarse como auxiliar de la justicia en peritajes sobre materias de su especialidad.

La función clásica del Contador, como especialista en materia de información, estuvo fuertemente restringida a la generación de datos para el exterior de la empresa (acreedores, fisco, accionistas, inversores). Sólo en épocas relativamente recientes se detectó la necesidad de una información suficientemente veraz y oportuna como para basar en ella las decisiones de los empresarios.

Sin embargo, puede razonablemente suponerse que la Contabilidad nació como respuesta a la necesidad del empresario de conocer cuantitativamente su patrimonio y su evolución en el tiempo. Pero luego, la información contable fue sufriendo un sesgo y comenzó a emplearse como información no "para" el empresario, sino "del" empresario "para" los terceros que entraban en relación con él: acreedores, inversionistas, Estado.

Cuando las funciones de la empresa fueron tornándose más complejas, se hizo necesario que un especialista se encargara de producir la información contable. Desde su origen las funciones de este profesional fueron concebidas mucho más como las de un informante "hacia afuera" de la empresa, que hacia el propio empresario. En efecto, el Contador Público (la misma denominación del título académico es clara en cuanto al objetivo) es una suerte de Notario especializado en materia económica; es quien, como el Escribano, "da fe" ante terceros sobre hechos que le constan.

Este sesgo "hacia el exterior" se evidencia en la formación profesional.

Hasta no hace más de treinta años, en los planes de estudio de todas las universidades argentinas, se observaba claramente aquel objetivo para la carrera de Contador. Abundaban las asignaturas jurídicas y eran prácticamente inexistentes las referencias a aspectos esenciales al manejo empresarial, tales como costos, planeamiento y control, administración, etc.

Durante la década de los años cincuenta, se comienza a detectar la necesidad de dotar a los profesionales de la información, de conocimientos suficientes para orientar o asesorar al empresario para la adopción de decisiones acertadas en la conducción del negocio. Aparecieron entonces asignaturas denominadas "Contabilidad para la toma de decisiones" o "Contabilidad gerencial", a las cuales hoy puede considerarse como antecedentes de la Contabilidad de Gestión y Contabilidad Directiva.

Posteriormente comenzó a sentirse la necesidad de mayores profundizaciones en torno a materias tales como organización de la producción, comercialización, finanzas y, más recientemente, informática. Nació así una nueva orientación en el ámbito de las ciencias económicas, administrativas y empresariales, que concluyó dando forma a una nueva carrera universitaria: Licenciado en Administración de Empresas, o Licenciado en Administración, sin aditamento alguno.

Esta carrera está orientada a preparar administradores o asesores de empresas, tanto privadas como públicas, que puedan ayudar a los órganos directivos a adoptar decisiones acertadas.

Tanto en la carrera de Licenciado en Administración, como en la de Contador Público, la Contabilidad de Costos, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad Directiva, están asumiendo un rol cada vez más relevante en sus planes de estudio. Es razonable prever un mayor desarrollo de estas áreas en la formación profesional en el ámbito de las ciencias empresariales. Este mayor desarrollo tendrá lugar, en un futuro cercano, a través de la aparición y crecimiento de los estudios de postgrado.

4. INVESTIGACIÓN Y PUBLICACIONES

Los primeros estudios y trabajos académicos más o menos sistematizados se iniciaron en la Argentina, hacia fines de la primera mitad del siglo XX, impulsados por los profesionales de empresas extranjeras, que constituyeron filiales en el país.

En 1941 fue fundado el Círculo Argentino de Estudios sobre Organización Industrial (CADESOI), institución que congregó a funcionarios del área administrativo-contable de las más importantes empresas del país.

Es importante señalar que los promotores de la creación de esta institución fueron, fundamentalmente, contadores ajenos a la región latinoamericana, que prestaban servicios en empresas con capital de origen igualmente fuera del área observatorio-iberoamericano.org/.../Ar...

geográfica aludida. Profesionales argentinos fueron incorporándose y aportando sus propias reflexiones y experiencias.

Al despuntar la década de los cincuenta, los estudios específicos sobre costos se instalan en forma clara en los programas universitarios, en las carreras de Contador y de Licenciado en Administración de Empresas.

En la Argentina, el desarrollo de la disciplina reconoce su origen en el seno de las empresas y, posteriormente, hace su aparición en los planes de estudios universitarios.

Sin embargo, el desarrollo teórico en el ámbito universitario fue extraordinariamente fecundo, pudiendo afirmarse que en la actualidad son transferidos a las empresas los métodos y las técnicas elaborados en el seno de las Universidades.

Como ya ha sido señalado más arriba, desde la creación del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos en 1978, se intensificaron significativamente las investigaciones en la disciplina.

Hasta los años sesenta puede afirmarse que la bibliografía existente sobre costos era casi exclusivamente de origen extranjero, preferentemente de autores norteamericanos. Los estudios de las asignaturas del área reconocían como bibliografía fundamental las clásicas obras de Dohr, Inghram y Love; Laurence; Patton; Neuner; Blocker; etc., complementada por algunas obras de autores mejicanos, franceses e italianos. En general, toda la bibliografía siempre estuvo accesible en su versión en castellano.

Actualmente han ganado espacio, hasta convertirse en algunas universidades como bibliografía excluyente, los libros y artículos de autores nacionales.

Merecen destacarse, por la profundidad del tratamiento de que han sido objeto por parte de autores argentinos, los temas vinculados con los Costos y la Contabilidad de Gestión en contextos inflacionarios, como asimismo con el tratamiento de los costos financieros. Dado el crónico carácter inflacionario que presidió el desenvolvimiento de la economía argentina por espacio de casi medio siglo, detenido cabalmente sólo a partir de 1991, los estudios sobre Contabilidad e Inflación y sobre Costos Financieros alcanzaron en este país un desarrollo y una profundidad de análisis quizás no superados en otro lugar del mundo.

Actualmente, en un marco de economía con ritmo inflacionario semejante al de los países desarrollados, los estudios sobre costos e inflación han cedido lugar a las investigaciones tendientes al control y disminución de costos.

Los temas doctrinarios también merecen una preferente atención de los autores argentinos. En este campo existen buenos aportes sobre la naturaleza de las depreciaciones de los bienes de uso (inmovilizado, en la terminología española); la teoría general del costo; la vinculación de la Contabilidad de Costos con la realidad económica; la valuación de los inventarios; la incidencia de las variaciones en el valor de la moneda; etc.

Los estudios sobre el "direct costing", conocido en la Argentina como "costeo variable", dieron lugar a importantes discusiones sobre la real naturaleza de los costos fijos, que fueron concretando aportes doctrinarios que hoy nutren la bibliografía existente sobre la materia.

La vieja polémica entre los partidarios del costeo completo y el costeo variable, aunque hoy ya bastante superada, dio lugar a fecundas discusiones, tanto en el seno del IAPUCO, cuanto en las cátedras universitarias. Las cátedras de las Universidades Nacionales del Litoral y de Cuyo y, más adelante, las de la Universidad Nacional de Entre Ríos, se cuentan entre las más decididas defensoras del costeo variable como herramienta excluyente para la adopción de decisiones. Estas universidades argentinas han producido un importante número de artículos doctrinarios que pretenden demostrar falencias estructurales en la concepción del costeo completo. Sin embargo, la corriente de opinión prevaleciente en el país continúa aceptando los postulados del costeo completo para algunos tipos de decisiones.

5. CONCLUSIÓN

Puede decirse que la Contabilidad de Costos cuenta con un gran desarrollo en la Argentina, en lo concerniente a las investigaciones y estudios, así en el plano técnico como en el doctrinario.

La situación actual, de estabilidad en el valor del signo monetario en un contexto de libertad de precios, ha llevado el eje de la preocupación de los empresarios hacia el cálculo fino de los costos y la posibilidad de su reducción.

De persistir el actual estado de estabilidad monetaria, puede preverse un fuerte desarrollo en el área, en función de la creciente demanda de las empresas por contar con aplicaciones de alta eficiencia técnica en el cálculo de sus costos.

Asimismo, las más recientes elaboraciones conocidas como Contabilidad de Gestión y Contabilidad Directiva, tienen en la Argentina un desafiante futuro.

ANEXO

NORMAS LEGALES Y PROFESIONALES SOBRE COSTES

- **Ley n° 19.550 de Sociedades Comerciales.**

Art. 64 - El estado de resultados o cuentas de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer:

I. a) El producido de ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercadería o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado.

b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otros que corresponda carga al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente, los montos de:

1. retribuciones de administradores, directores y síndicos;
2. otros honorarios y retribuciones por servicios,
3. sueldos y jornales y las contribuciones sociales respectivas;
4. gastos de estudios e investigaciones;
5. regalías y honorarios por servicios técnicos y otros conceptos similares;
6. los gastos de publicidad y propaganda;
7. los impuestos, tasas y contribuciones, mostrándose por separado los intereses, multas y recargos;
8. los intereses pagados o devengados indicándose por separado los provenientes por deudas con proveedores, bancos o instituciones financieras, sociedades controladas, controlantes o vinculadas, y otros;
9. las amortizaciones y provisiones.

Cuando no se haga constar alguno de estos rubros, parcial o totalmente, por formar parte de los costos de bienes de cambio, bienes de uso u otros rubros del activo, deberá exponerse como información del directorio o de los administradores en la memoria.

- c) Las ganancias y gastos extraordinarios del ejercicio.
- d) Los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores.

.....

Notas complementarias.

Art. 65.- Para el caso que la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquellos. La siguiente enumeración es nunciativa.

.....

- e) El costo de las mercaderías o productos vendidos, detallando las existencias de bienes de cambio al comienzo del ejercicio, las compras o el costo de producción del ejercicio, analizado por grandes rubros, y la existencia de bienes de cambio al cierre. Si se tratara de servicios vendidos se aportarán datos similares a los requeridos para la alternativa anterior que permitan informar sobre el costo de prestación de dichos servicios.

.....

- **Resolución Técnica n° 10 de la Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas sobre Normas Contables Profesionales.**

2.4. Determinación de valores de ingreso.

a) Costo de adquisición o producción.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo, fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración o preparación o montaje. las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. Esta definición supone adoptar el concepto de costo integral o por absorción.

Para concretar la aplicación de los conceptos generales expresados, se enuncian las siguientes reglas:

- El costo de un bien o servicio adquirido resulta de sumar el precio que debe pagarse por su adquisición al contado y la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad. De no ser posible el conocimiento del precio de contado, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado a la fecha de adquisición del pago futuro a efectuar el proveedor, a cuyo efecto se considerará una tasa de interés relevante en el mercado en el momento de efectuar la valuación o medición a condición de que pueda ser considerada razonable y estable.

- En el caso de bienes ingresados con motivo de aportes, donaciones, trueques, fusiones o escisiones, se considerará que su costo está dado por sus valores corrientes a la fecha de ingreso al patrimonio.

- El costo por un bien producido resulta de la suma de los costos de los insumos necesarios para su producción, incluyendo una asignación de la porción de los costos indirectos de producción que puedan atribuírsele. Los costos indirectos a distribuir no deben incluir los que se relacionen con las improductividades en el uso de los factores de la producción, como tampoco la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores productivos o con la parte no utilizada de la capacidad de planta usualmente empleada, los que deben ser imputados al resultado del período, clasificándolos como ordinarios o extraordinarios según corresponda.

El costo de los bienes deberá incluir el cómputo de costos financieros en la media en que correspondiere por requerirse de un proceso prolongado de construcción, producción o montaje, según se establece en el siguiente aparato.