

Enrique Cartier

*Universidad Nacional  
de Buenos Aires*

Amaro Yardín

*Universidad Nacional  
del Litoral  
ARGENTINA*

# JUICIO A LA CONTABILIDAD DE COSTOS

Presentación.—Descripción de los hechos.

1. *Los operadores económicos y el funcionamiento de la economía.*
2. *Los sistemas de información.—3. El sistema de información contable.*
4. *El acusado: la contabilidad de costos.—5. Los instigadores: los estados contables únicos.—6. El afectado: el concepto de costo.*
7. *Las posibilidades incumplidas.—Petitorio.—Referencias.*

## PRESENTACION

Los suscriptos, asumiendo formalmente la calidad de FISCALES, y en representación de la comunidad de OPERADORES ECONÓMICOS; vienen por este acto a formular denuncia contra la CONTABILIDAD DE COSTOS por la comisión del presunto delito de PRIVACION ILEGITIMA DE LA LIBERTAD, agravado por SOMETIMIENTO A SERVIDUMBRE en exclusivo beneficio de sus mandantes y principales instigadores: los ESTADOS CONTABLES UNICOS, en perjuicio inmediato y directo del CONCEPTO DE COSTOS; todo de acuerdo a las razones de hecho y de derecho que pasan a exponer; solicitando, asimismo, que se les tenga en calidad de querellantes.

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

1. *Los operadores económicos  
y el funcionamiento de la economía*

En un sentido amplio, toda persona —ideal o visible— por el solo hecho de existir es un «operador económico».

Las funciones macroeconómicas de Inversión, de Producción y de Consumo, así como la de su regulación por parte del Estado, poseen una amplitud tal que en las mismas quedan involucrados, de algún modo, todos los entes y todos los individuos que componen una sociedad.

Desagregando las funciones macroeconómicas enunciadas aparecen los agrupamientos «sectoriales» de la economía, que constituyen nucleamientos de operadores económicos que comparten ciertas características comunes.

Obviamente, cada «sector» de operadores económicos posee intereses que resultan propios del grupo pero, a la vez, cada uno de ellos mantiene y persigue intereses particulares e individuales, y aun encontrados, con los correspondientes a los de otros operadores de su «sector».

Si se suma el hecho de que generalmente las personas pertenecen, en forma concomitante, a más de un sector de la economía, habrá que concluir en que cada operador, individualmente considerado, se moverá en función de la fuerza que tengan y de la ponderación que haga de los intereses grupales de los sectores económicos a los que pertenezca y de los suyos particulares.

Esta maraña de intereses, a la vez comunes y encontrados, constituye tanto la causa de la complejidad del «problema económico» como el motor impulsor de su funcionamiento y del dinamismo esencial de la llamada «realidad económica».

Los operadores, en su accionar, generan «hechos económicos» que van modificando aquella realidad. Así, el operador económico racional efectúa permanentes interpretaciones de los hechos particulares y de la realidad económica general con el fin de desarrollar sus actividades en orden al eficaz cumplimiento de sus objetivos particulares o sectoriales.

El operador económico, al realizar interpretaciones de la realidad lo hace con un criterio eminentemente pragmático; es decir, con el objetivo de tomar decisiones conducentes a sus metas concretas.

## 2. *Los sistemas de información*

Para interpretar la realidad económica los operadores requieren información. Obviamente, la cantidad y calidad de la información disponible resultará directamente proporcional a los éxitos que se obtengan en el logro de los objetivos.

Sin pretender minuciosidad se podría clasificar a los tipos de información que habitualmente son usadas por los operadores económicos en dos grandes grupos:

- a) Datos de la Realidad.
- b) Representaciones de la Realidad.

En el primer grupo se ubicaría a la información pura, sin elaboración —o sólo con una elaboración primaria—, que surge de cualquier hecho o fenómeno económico.

El segundo grupo incluiría a las informaciones resultantes de la combinación de una serie de datos básicos, realizados con el fin de mostrar de modo resumido y ordenado un fenómeno o una serie de fenómenos relativos a un hecho, sujeto u objeto económico.

Obviamente, en este segundo grupo quedan insertos los llamados ESTADOS CONTABLES.

Genéricamente, los Estados Contables serían representaciones de la realidad económica —y de su evolución— correspondiente a un sujeto económico particular al que se denomina ENTE.

La profesión en Ciencias Económicas, por lógicas y obvias razones de competencia, desarrolló a través de su historia un conjunto de normas técnicas y metodologías para la generación y presentación de los Estados Contables.

Así hoy, la normativa contable constituye una compleja y sólida estructura que regla la actividad profesional y pauta decisivamente su principal producto: los Estados Contables.

## 3. *El Sistema de Información Contable*

¿Cuál es hoy la idea que el conjunto de la profesión tiene respecto de los objetivos básicos de su función y su producto?

El siguiente párrafo la resume en forma cabal:

«Para cumplir con la función que le ha sido asignada, la Contabilidad, de un modo sistemático, analiza las transacciones, las clasifica, las registra asignándoles un valor monetario, elabora la información y la presenta en

estados que resumen lo acontecido y sus consecuencias. Distintos interesados desde sus respectivos puntos de vista interpretan luego esos estados y, finalmente, basados en ellos, cada sector toma las decisiones que más le conviene, ya sean actuales accionistas, nuevos inversionistas, acreedores financieros, proveedores, clientes, directivos y ejecutivos de la empresa, sindicatos, organismos externos de control, fisco, etc.»

Héctor Raúl Bertora: *Temas Contables y Financieros*, Ediciones Macchi, 2.<sup>a</sup> edición, pág. 3.

Esta concepción es compartida por la mayoría de la doctrina y, en consecuencia, asumida como propia, tanto por las cátedras universitarias como por los organismos que regulan el ejercicio de las profesiones en Ciencias Económicas.

Para una mejor ilustración, el siguiente Cuadro I grafica los aspectos fundamentales de la Función Contable según esta generalizada concepción:

Como se aprecia, los HECHOS ECONOMICOS que tienen como sujeto a un determinado operador económico llamado ENTE son analizados y clasificados en un primer proceso por el SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE.

Con relación a los mencionados hechos, y anticipando conceptos que más adelante se reiterarán, valdrá tener en cuenta que ocurren en un contexto general de la realidad económica; pudiendo distinguirse dos categorías o especies de los mismos:

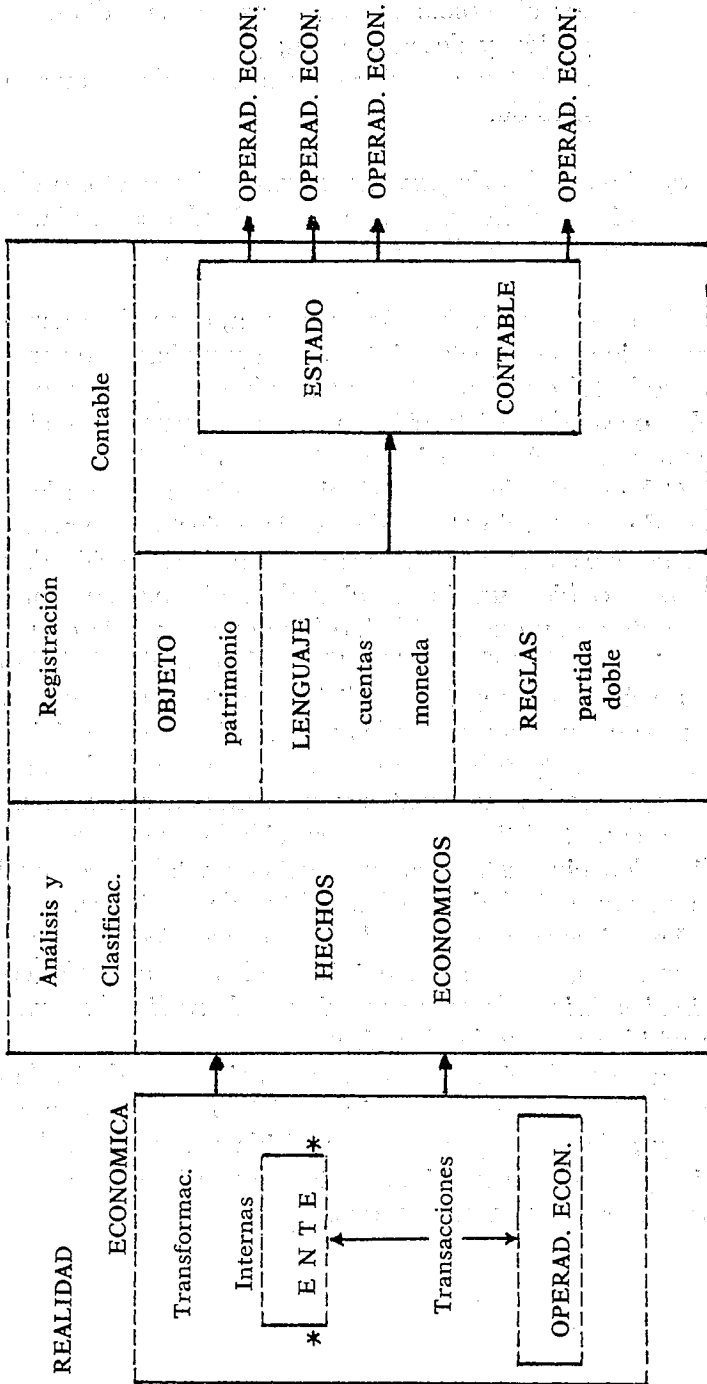
- a) las transacciones que el Ente realiza con otros operadores económicos (compras, ventas, endeudamientos, inversiones, préstamos, pagos, cobranzas, etc.); y
- b) las transformaciones internas de sus recursos que tienen al Ente como exclusivo sujeto (consumo, producción, etc.).

Tanto unos como otros son captados por el Sistema de Información Contable; *analizados y clasificados* a los efectos de su Registración.

La REGISTRACION CONTABLE de los hechos económicos (segundo proceso del Sistema) se realiza utilizando un modelo simplificado de la realidad que se asienta en tres pilares básicos:

- a) El *objeto fundamental observado* constituido por el PATRIMONIO del Ente y el seguimiento de sus modificaciones, tanto cualitativas como cuantitativas.
- b) El *lenguaje de representación* configurado por dos aspectos:

CUADRO I  
SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE



- los símbolos: las «cuentas» en sus distintos grados de agregación y desagregación; y
  - el factor cuantificador: la moneda de cuenta como unidad de medida.
- c) *Las reglas de funcionamiento* del modelo, o el modo de vinculación del lenguaje con la realidad observada, englobadas en los mecanismos de la «Partida Doble».

En su conceptualización más pura, el modelo asume que los hechos económicos se detectan, interpretan y registran en un mismo momento, de modo tal que los Estados Contables surgen como producto rutinario del proceso de registración en forma AUTOMÁTICA y sin necesidad de mayores elaboraciones o interpretaciones ulteriores.

Cabe aquí aclarar que si bien es cierto que en la práctica la confección de un Estado Contable requiere cierto número de ajustes a las registraciones sistemáticas para llegar a su redacción definitiva, tales ajustes son, o bien una corrección de registraciones formuladas inadecuadamente en su oportunidad, o bien consecuencia de un déficit de diseño del sistema de información (falta de contabilidad de costos).

Según la concepción tradicional ortodoxa, si el sistema de información es completo y todas las registraciones son originalmente correctas, los Estados Contables no son otra cosa que la disposición, en un cierto orden, de todas las cuentas y sus saldos a un momento determinado.

La característica de «automaticidad» que el modelo puro plantea implica dos circunstancias que revisten vital importancia para dilucidar las responsabilidades de los delitos denunciados.

La primera es que los hechos económicos deben ser analizados, interpretados, registrados e informados de acuerdo con la vigencia de *criterios únicos de representación de la realidad reputados universalmente válidos para todos los efectos*.

La segunda circunstancia, necesariamente derivada de la anterior, es que la disciplina asume —sin admitir prueba en contra— que sólo existe *una y sólo una* representación válida y verdadera de la realidad económica y, en consecuencia, adopta el criterio, que podría denominarse, de **LOS ESTADOS CONTABLES UNICOS**.

4. *El acusado: La contabilidad de costos*

Coherentemente con todo lo hasta aquí expuesto, habrá que decir que, para el enfoque tradicional contable, todo hecho económico que tenga al Ente como sujeto es un «hecho registrable».

Una sencilla clasificación, aunque no habitual, de los hechos económicos que registra la Contabilidad en relación a su vinculación con el fenómeno financiero o monetario, presentaría tres grupos de hechos diferenciables:

- a) Hechos Económicos MONETARIOS PLENOS.
- b) Hechos Económicos COMBINADOS O MIXTOS.
- c) Hechos Económicos FISICOS PLENOS.

Como «MONETARIOS PLENOS» se identifican a aquellos hechos que tienen una expresión monetaria objetiva y explícita del efecto que provoca en todos y cada uno de los *items* (patrimoniales o de resultados) involucrados en el mismo.

Un ejemplo típico sería un depósito en efectivo en una cuenta corriente bancaria. El efecto cuantitativo que provoca el hecho económico no necesita interpretación; por el contrario, su valor monetario está objetivamente definido en el hecho mismo, toda vez que tiene a la moneda como elemento esencial.

Como «FISICOS PLENOS» se ubican, en cambio, a los hechos económicos que no tienen una expresión monetaria objetiva, directa y explícita, sino, por el contrario, son en esencia transformaciones físicas de ciertos recursos activos del Ente.

Un ejemplo para este grupo de hechos sería el consumo de una materia prima en el proceso de fabricación. En este caso no encontramos una magnitud monetaria objetiva y excluyente para expresar el efecto que provoca la acción en los *items* afectados (Materias Primas-Producción en Proceso).

Sin embargo, dada la exigencia del modelo contable de dar una expresión monetaria al hecho para poder ser así registrado, surge la necesidad de formular una *interpretación* del valor monetario del mismo. La doctrina instaura de este modo los mentados CRITERIOS DE VALUACION.

Por último, como hechos «COMBINADOS» se ubican a aquellos que sólo tienen una expresión monetaria objetiva para algunos de los *items* involucrados pero no para todos.

Es el caso de la compra al contado de mercaderías. Aquí el efecto

sobre el *item* de Bienes de Cambio requiere una «interpretación» y, por tanto, nuevamente la aplicación de aquellos Criterios de Valuación.

Se impone en este punto preguntarse: ¿qué vinculación existe entre aquel objetivo del sistema de información tradicional de lograr Estados Contables «únicos y verdaderos», universalmente válidos para todos sus potenciales usuarios y estos «criterios de valuación» utilizables para «monetizar» los hechos económicos físicos o no monetarios?

La respuesta aparece obvia: sin un criterio único de valuación de los hechos económicos no monetarios, no sería posible la obtención de Estados Contables únicos y de emisión automática.

La Contabilidad desde sus albores entendió clara y rápidamente esta realidad. Así es que tal vez su primer tarea haya sido la de elegir un criterio de valuación para asignarle rango de Principio Universal.

Evalutados los méritos de los posibles criterios alternativos y ponderando altamente su condición de objetividad, la elección recayó en el CRITERIO DEL COSTO.

Así, *la CONTABILIDAD DE COSTOS nace y se desarrolla como un apéndice de la Contabilidad General cuyo cometido principal es monetizar, según un particular criterio, hechos económicos que, en esencia, no son monetarios.*

Para mejor ilustración se agrega en el Cuadro II un gráfico que pretende graficar el funcionamiento de la Contabilidad de Costos y su vinculación con la Contabilidad General en el esquema de registración contable.

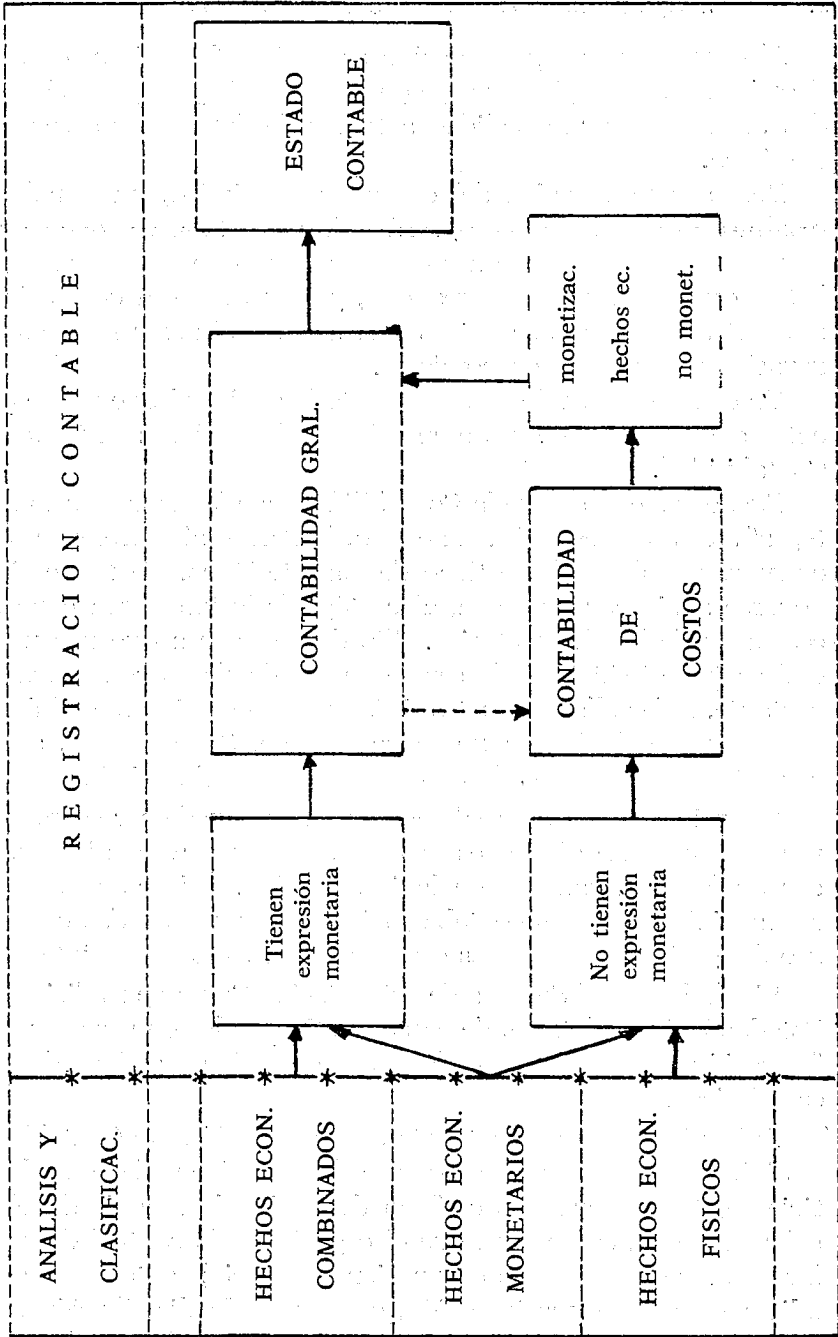
Los hechos económicos que no tienen expresión monetaria son tratados por la Contabilidad de Costos usando ciertos datos provistos por la Contabilidad General y asumiendo que el valor monetario de un hecho o de un bien es igual al precio de adquisición de los recursos que en el mismo se identifiquen, tanto en forma inmediata como remota.

Así suministra a la Contabilidad General información sobre hechos que no hubiese podido registrar por el normal funcionamiento de sus elementos.

Entiéndase bien que de este modo, y *sólo de este modo, gracias a la Contabilidad de Costos, el Sistema de Información Contable puede emitir Estados Contables Únicos en forma automática como una expresión ordenada del saldo de sus cuentas.*



CUADRO II  
SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE



### 5. *Los instigadores: Los estados contables únicos*

Al comenzar esta presentación se hacía referencia a los Operadores Económicos, al funcionamiento de la economía y a la necesidad de aquéllos de interpretar la realidad a través de datos o representaciones de la misma.

Desde la perspectiva del operador económico, un Estado Contable resultará útil —y, por tanto, será utilizado— toda vez que se constituya en una representación idónea de la realidad que pretende mostrar. Pero habrá que aceptar que la realidad, y sobre todo la económica, admite diferentes «lecturas», según las necesidades e intereses de los diferentes usuarios (operadores económicos).

En este sentido vale tener presente la similitud que puede observarse entre dos sistemas de representación de la realidad: la Cartografía y la Contabilidad.

Puede sostenerse que la Contabilidad es a la Economía lo que la Cartografía es a la Geografía. En efecto, la Cartografía pretende representar en mapas y planos la realidad del paisaje físico. En tal sentido, al disponerse a diseñar un mapa, al cartógrafo le interesará conocer las necesidades de los destinatarios. Ello dará origen a que una misma realidad (paisaje físico) pueda ser representada de maneras *distintas* y, no obstante, todas ellas *correctas*. Así, un mapa caminero tendrá un aspecto notoriamente distinto a un mapa político. Sin embargo, ambos serán correctos, brindando cada uno información útil a distintos usuarios.

Del mismo modo, la realidad económica puede ser correctamente representada según diferentes modelos, conforme a las distintas necesidades de los destinatarios de la información. Así, nada obsta para que existan informaciones contables *distintas*, aunque todas correctas, para uso de distintos operadores económicos con diferentes intereses.

Sin embargo, el Sistema de Información Contable tradicional persigue Estados Únicos, dotados de características, tales que pueden brindar información *útil* a todos y cada uno de los diversos tipos de operadores económicos.

Así, la información contenida en un único Estado Contable (incluidas las informaciones analíticas que le dieron origen) debe ser buena y suficiente, tanto para que el fisco determine la magnitud del impuesto sobre la renta, como para que el organismo de control de precios establezca el costo necesario de un bien o servicio; tanto para que un capitalista seleccione una inversión, como para la distribución de acciones al personal; tanto para que un organismo de crédito evalúe la solvencia

patrimonial del eventual prestatario, como para que el gerente de la entidad decida suspender una línea de producción.

La experiencia ha demostrado sobradamente que un informe de tales características nunca ha existido y, probablemente, jamás existirá.

Resulta ocioso demostrar que *necesariamente* el Estado Contable Unico, por mayor que resulte el esfuerzo de respetar el principio de equidad en su elaboración, desde el punto de vista de su utilidad, satisface las necesidades de algunos operadores y deja insatisfechos a muchos.

Pero se agravan sus consecuencias si se tiene en cuenta que la Contabilidad y la profesión contable ha puesto un marcado énfasis en privilegiar la información para un sector de operadores al que podría denominarse «Terceros al Ente», y dentro de este grupo de usuarios, se inclinó decididamente hacia la satisfacción de las necesidades de los organismos públicos de control.

La consecuencia inmediata de ello es que los restantes potenciales usuarios se vieran privados de información eficiente, afectando tanto los intereses de los mismos como la consideración general de la utilidad de los Estados Contables y de sus generadores: los Profesionales en Ciencias Económicas.

Es notorio que el grupo más perjudicado fue el de los propios responsables de la conducción de las empresas. Tan ineficiente se volvió la Contabilidad apoyada en el concepto de Estado Contable Unico, que dio lugar a la aparición de la llamada «Contabilidad Gerencial» como un sistema de información que cubriera el desamparo en que la Contabilidad tradicional sumió a los empresarios.

Lamentablemente, esto no es reconocido por la mayor parte de la profesión. Por el contrario, alentada por el poderoso grupo profesional de los AUDITORES, no sin cierta dosis de ingenuidad, supone que el Estado Contable Unico contempla las necesidades de información de todo el ámbito económico.

Pero parece haber llegado el momento en que los profesionales en Ciencias Económicas reflexionen seriamente en torno a las limitaciones de la Contabilidad y, reconociendo tales límites, den nacimiento a concepciones más audaces que, revitalizando la disciplina, la vuelvan una herramienta verdaderamente útil y, por consiguiente, prestigie a los profesionales que la cultivan.

En resumen, así como se demostró antes la efectiva necesidad de la Contabilidad de Costos para posibilitar Estados Contables Unicos, queda claro ahora que resulta notoriamente exagerada la pretensión de nuestra

profesión de buscar Estados Contables que resulten «verdaderos», únicos y excluyentes para representar la realidad económica de un Ente.

Este pretencioso objetivo, además de utópico, puede ser identificado como la causa de la consuetudinaria inutilidad —e inutilización— de los Estados Contables por parte de los Operadores Económicos.

La búsqueda conceptual del Estado Contable Unico y Verdadero es una quimera que encierra, a la vez, un sobredimensionamiento de las virtudes de la herramienta contable y un implícito desconocimiento de la complejidad de la realidad económica y de las diversas facetas que ella puede presentar frente a distintos intereses de los operadores económicos a quienes va dirigida la información.

Las precedentes reflexiones avalan suficientemente la necesidad de abandonar la concepción de los Estados Contables Unicos, para reemplazarla por la más versátil y, por consiguiente, más útil, de los ESTADOS CONTABLES MULTIPLES, cada uno de ellos referido a la misma realidad económica pero adoptando los objetivos de información requeridos por los usuarios.

#### 6. *El afectado: El Concepto de Costo*

Sin embargo, la Contabilidad de Costos no sólo es responsable de ser la causa eficiente y el cómplice necesario de los Estados Contables Unicos y, por extensión, de las nefastas consecuencias apuntadas.

Es culpable de un hecho todavía más grave: la Contabilidad de Costos *se apoderó del CONCEPTO DE COSTO, lo reivindicó como propio ante la profesión y desde las cátedras universitarias difundió la idea de que el único Concepto de Costo válido era el que surgía de su propio seno.*

*En resumen, la Contabilidad de Costos se mimetizó con el Concepto de Costo, ocultando de esa manera los generosos y alternativos alcances del mismo.*

A tal punto lo antepuesto se ha hecho carne en la concepción general de la profesión, que se hace necesario trazar una breve semblanza del afectado: *el concepto de costo*, para demostrar su diferenciación...

El patrimonio de un Ente, como quedó expresado antes, es un elemento esencialmente dinámico. Tal dinamismo deviene fundamentalmente de que el objetivo de supervivencia de una empresa es el beneficio y éste, en términos económicos, no es otra cosa que el incremento de la riqueza entre dos momentos, esto es, el aumento de su patrimonio.

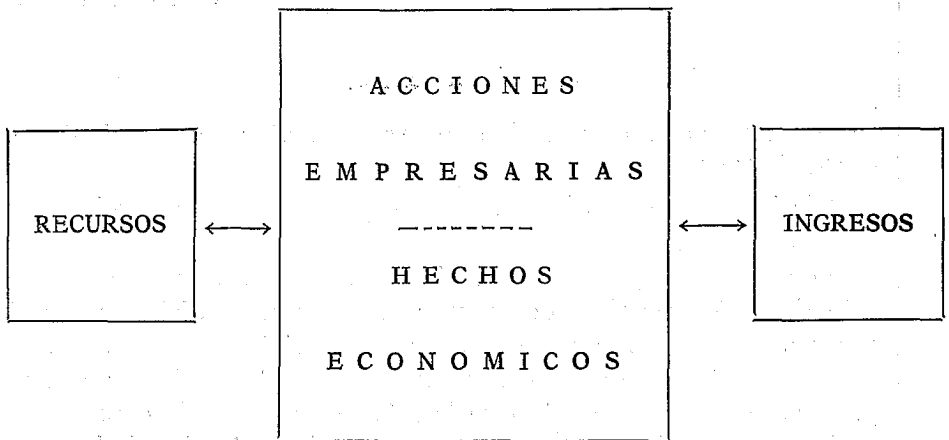
Pero, como es obvio, el aumento patrimonial no se produce por ge-

neración espontánea. Por el contrario, la gestión empresarial consiste en la concreción de hechos económicos o acciones, funcionalmente diversas, cada una de las cuales es, en potencia o en acto, modificadora de la riqueza del Ente.

Así, cada acción o hecho económico tiene dos aspectos vinculados:

- a) los recursos económicos necesarios para concretarla, y
- b) los ingresos potenciales o actuales que la acción, o los efectos de la acción, podrían llegar a aportar al Ente.

CUADRO III

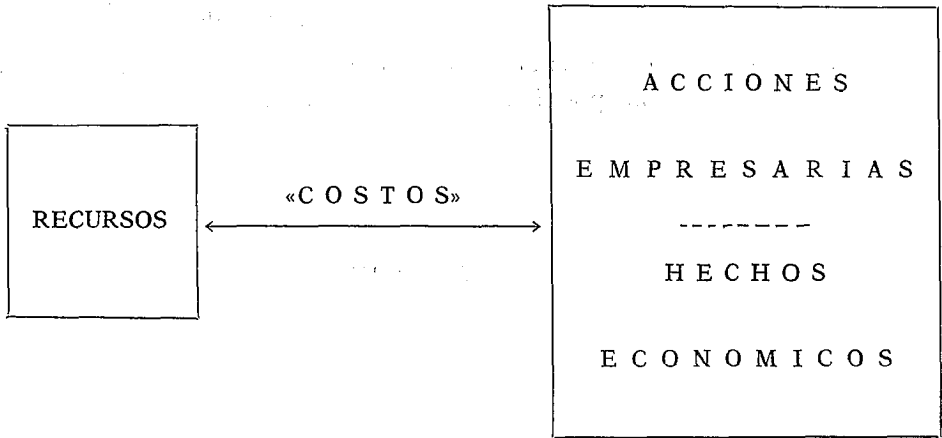


Al administrador racional, en su objetivo de maximizar la ganancia, trata de concretar aquellas acciones en que el valor de los recursos sacrificados resulten inferiores al valor de los ingresos (mediatos o inmediatos) que los efectos de esas acciones puedan generar.

Existe la posibilidad que los ingresos potenciales de una acción o hecho no se concrete jamás en acto. Pero es imposible que una acción llegue a plasmarse sin que exista un sacrificio de recursos económicos.

*Conceptualmente, COSTO es toda vinculación válida entre una acción o hecho económico y los recursos necesarios para concretarla*

CUADRO IV



Esto, y no otra cosa, es lo que reza la partida de nacimiento del Concepto de Costo.

Obsérvese que en tal «partida» no aparece ninguna relación de sangre con lo «monetario».

Los recursos que son necesarios sacrificar para concretar una determinada acción resultan de distinta naturaleza, condición o especie (elementos materiales, esfuerzos humanos, servicios diversos, etc.).

La necesidad de conocer, por un lado, el Costo Total de una acción y, por el otro, el beneficio que la misma ha generado o puede generar; es la causa que lleva a buscar un común denominador de los diferentes recursos que permita su coherente sumarización.

Así, es que los recursos sacrificados son «traducidos» a términos monetarios a través de la relación de la cantidad física insumida del recurso con su respectivo precio o valor.

Habrá que concluir entonces que las habituales expresiones de Costo tienen implícitos dos componentes:

- a) *Componente físico o REAL* constituido por la cantidad (expresada en su natural unidad de medida) de insumo necesario que se sacrifica en pos de una determinada acción; y

- b) *Componente monetario*, representado por el valor o precio tomado en consideración a los efectos de expresar en términos de moneda el componente físico respectivo. Así:

$$C_{x, a} = Q_{x, a} * P_x$$

donde,

$C_{x, a}$  es el Costo del recurso «x» en la acción «a».

$Q_{x, a}$  es la cantidad sacrificada del bien «x» en la acción «a».

$P_x$  es el precio o valor unitario del bien «x».

Al relacionar cuantitativamente el componente físico del insumo con la acción concreta es posible hacerlo según, por lo menos, dos modalidades alternativas referidas al concepto de «lo necesario». Esto es: a) lo teórico o idealmente necesario para llevar adelante la acción, y b) lo que realmente fue necesario para llevar adelante la acción.

Obsérvese aquí, que para una misma acción tenemos la posibilidad de computar dos componentes físicos del Costo: el NORMALIZADO y el RESULTANTE.

También para el componente monetario del costo existen diversas alternativas que tienen que ver con el tipo de precio o valor unitario aplicado para hacer la «traducción» a términos monetarios; entre otros:

- Valor o precio histórico.
- Valor o precio histórico ajustado por inflación.
- Valor o precio de reposición.
- Valor o precio normalizado o *standard*.
- Valor o precio neto de realización.
- Valor o precio de oportunidad.

Resulta claro que la «validez» («vinculación *válida*» planteada en el Concepto de Costo) de la conexión entre un recurso y la acción deberá basarse en una relación de causa-efecto coherente y objetiva. Sin embargo, esto no significa que existan *absolutos* en los modos de relacionar recursos y acciones. Según cómo se interprete el hecho económico que encierra cada acción, los modos de relacionar los dos términos pueden ser diversos, pero igualmente útiles. Así, las diferentes posibilidades o esquemas de costeo:

- Costeo por absorción
- Costeo Integral
- Costeo Variable

responden a diferentes concepciones sobre el mismo hecho económico productivo.

Como podrá deducirse, al relacionar el componente físico —tanto normalizado como resultante— con el componente monetario en sus variadas y no excluyentes posibilidades y, a su vez, según las distintas y tampoco excluyentes interpretaciones de causa-efecto se abre un amplio abanico de alternativas de costos, todos ellos referidos concomitantemente a una misma acción, todos ellos cuantitativamente diferentes, pero también todos ellos potencialmente útiles para satisfacer necesidades de información de distintos operadores económicos.

En realidad, aquello que aparenta ser una excesiva y perturbadora falta de objetividad para muchos, constituye la riqueza esencial del Concepto de Costo.

Lamentablemente, la Contabilidad de Costos, al apropiarse del Concepto de Costo, le obligó a usar un traje ridículamente estrecho. Tal vez ésta sea la causa de lo poco seductor que en los hechos ha resultado para las veleidosas decisiones empresarias.

Tal vez en este punto asalte a muchos la duda sobre ¿qué otra alternativa, que no sea la tradicional, tienen los Sistemas de Información Contables para satisfacer más eficazmente las necesidades de los operadores económicos?

¿De qué otro modo pueden utilizar el Concepto de Costo sin desmedro de sus potencialidades?

De la respuesta a estos interrogantes, de la evaluación de las *posibilidades incumplidas*, surgirá la verdadera dimensión de la gravedad de los hechos que se denuncian.

### 7. *Las posibilidades incumplidas*

Los instrumentos empiezan a ser realmente útiles recién a partir del reconocimiento de sus propias limitaciones.

La Contabilidad, como elemento instrumental que es, no escapa a esta norma.

¿En qué lugar radica la limitación esencial de la Contabilidad?: Sin duda, en que los *hechos económicos físicos* admiten varias «interpretaciones» y la Contabilidad *sólo puede registrar una y sólo una de ellas*.



Si la Contabilidad hubiera admitido con humildad sus limitaciones, seguramente la Contabilidad de Costos no existiría, pero también, seguramente, el Concepto de Costo se hubiese prodigado libre y naturalmente en los Sistemas de Información Contable para representar la realidad económica de maneras idóneas y eficaces en orden a los particulares objetivos de los operadores económicos.

Si la Contabilidad hubiera admitido sus limitaciones no existiría «automaticidad» en la elaboración de los Estados Contables, pero otra sería la actitud de los operadores económicos frente a los profesionales en Ciencias Económicas y sus servicios. Otra sería la intensidad con que las empresas usarían información de Costos.

Obviamente, también otro sería el esquema que presentaría el Sistema de Información Contable.

El Cuadro V ilustra, precisamente, sobre la estructura un Sistema que, por basarse en sus propias restricciones, logra potenciar la calidad de sus prestaciones.

En el mismo, el primer proceso de *Análisis y Clasificación de los Hechos Económicos* no resultará diferente respecto del esquema tradicional.

El segundo proceso de *Registración Contable* tendrá sí particulares diferencias y características:

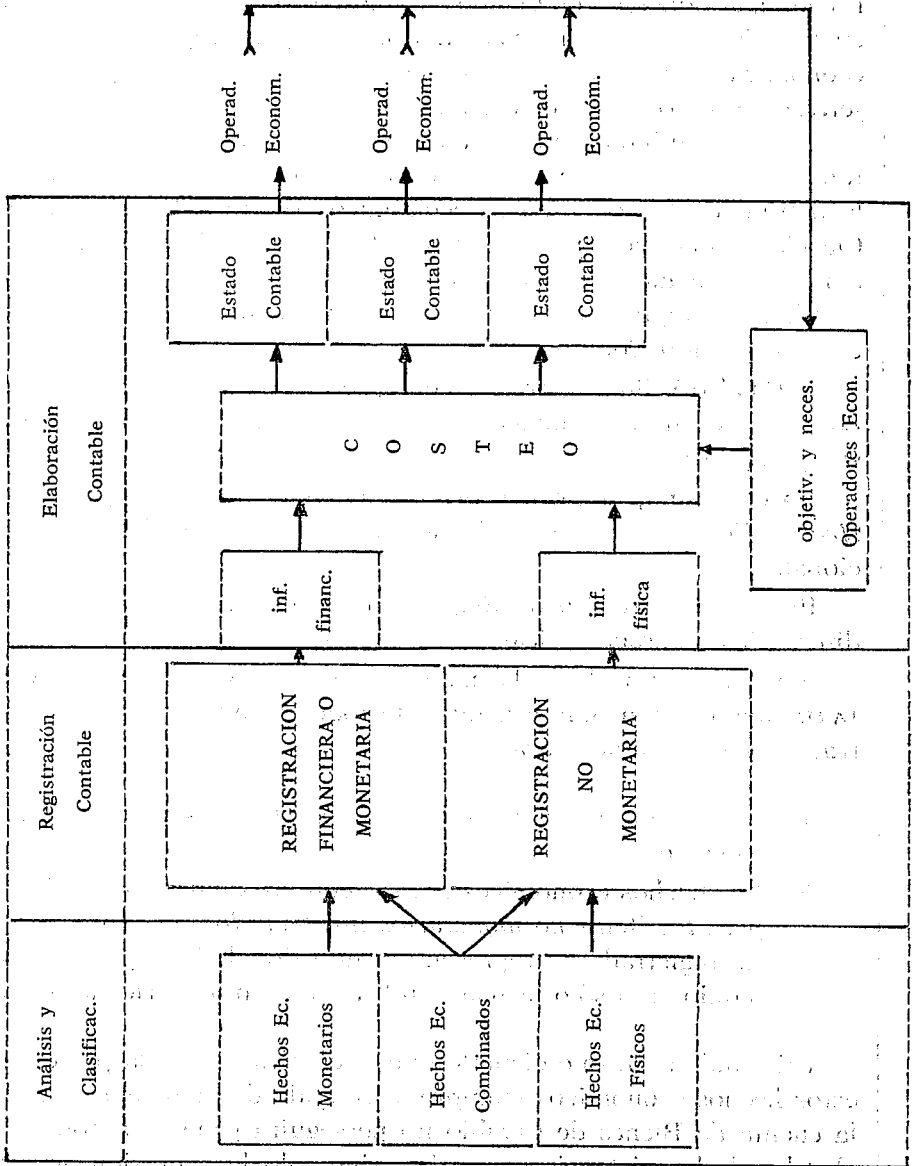
Existirá, por un lado, la REGISTRACION CONTABLE FINANCIERA O MONETARIA que, manteniendo exactamente todos y cada uno de los elementos tradicionales, contabilizará:

- a) Los hechos económicos *monetarios plenos*, sin limitaciones ni exclusiones.
- b) Los hechos económicos *mixtos* con las siguientes consideraciones *para los items no monetarios involucrados*: la expresión monetaria registrada NO representará un valor de incorporación al patrimonio sino sólo la magnitud de valor monetario de adquisición.

Utilizando el mismo ejemplo que se empleara para la presentación de estos hechos económicos (compra al contado de mercadería), el débito a la cuenta de Bienes de Cambio no perseguirá generar automáticamente el valor de la existencia respectiva, sino sólo la expresión acumulada y objetiva de la magnitud monetaria de las adquisiciones de mercaderías.

Segregada de la anterior, pero dentro del proceso de *Registración Contable*, existirá la REGISTRACION CONTABLE NO MONETARIA, cuyo come-

CUADRO V  
SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE



tido será almacenar información o datos originados en los hechos económicos *físicos* y en la porción no monetaria de los hechos *mixtos*.

Esta Registración generará un Banco de Datos, preponderantemente físicos, referidos a distintas actividades funcionales del Ente (Compras; Producción; Ventas; Consumos; Existencias; etc.).

Resulta ocioso aclarar que, al abandonar la «monetización» única de los hechos no monetarios, la emisión de los Estados Contables deja de ser «*automática*». Por el contrario, será necesario —previo a la emisión— un nuevo y tercer proceso en el Sistema de Información: el proceso de ELABORACION CONTABLE.

Es en esta etapa en la que, a partir de la INFORMACION MONETARIA que surge como producto natural del Proceso de Registración Financiera y de la INFORMACION NO MONETARIA brindada regularmente por el Proceso de Registración Física, el Profesional, aprovechando en toda su magnitud las generosas prestaciones del CONCEPTO DE COSTO, libre ahora de ataduras, podrá interpretar correctamente los hechos económicos no monetarios en función de criterios distintos pero igualmente válidos.

Vale aquí resaltar un aspecto esencial de este esquema: la Elaboración Contable no sólo se basa en los dos pilares de la Información Financiera y la Información Física, sino fundamentalmente en el de los legítimos objetivos y necesidades que —tal como se apuntaba en el comienzo de esta demanda— tiene la comunidad de los Operadores Económicos.

Se concreta así la idea de los ESTADOS CONTABLES MULTIPLES. Pero, entiéndase bien, el concepto de Estado Contable no está circunscripto a los que la tradición contable acostumbra a privilegiar.

Estado Contable es todo informe que surga del Sistema de Información Contable. Desde un Estado de Situación Patrimonial hasta un costo unitario predeterminado; desde un Estado de Origen y Aplicación de Fondos hasta el costo resultante de una orden; desde la contribución marginal de un artículo hasta el Cuadro de Resultados de un período.

Y en este esquema no existen operadores económicos «privilegiados». Tanto el Fisco como las Instituciones de Crédito, los Organismos de Control como los responsables de la gestión, los accionistas como los proveedores, tienen el mismo rango. Y la satisfacción de las necesidades de información de unos no implica perjudicar a otros.

Habrà que reparar, en fin, en que en el último proceso de Elaboración Contable la prioritaria y fundamental tarea del profesional es «COSTEAR», o sea, vincular válidamente el sacrificio de recursos necesarios con las acciones o hechos económicos que los demandaron.

Así, la eliminación de la Contabilidad de Costos, lejos de representar la «muerte» de la disciplina, será el origen de su surgimiento y, sin duda, la causa de su difusión.

De esta manera, la disciplina COSTOS y los profesionales que la ejercen brindarán un decisivo y fundamental aporte para que el prestigio de la profesión toda resurga de los alicaídos niveles en que se encuentra sumida.

### PETITORIO

Fundados en la objetiva y pormenorizada descripción de los hechos, así como en la solidez de los fundamentos expuestos; los suscriptos vienen a solicitar la calificación de la conducta del sujeto «CONTABILIDAD DE COSTOS» como culpable del delito de privación ilegítima de la libertad del «CONCEPTO COSTOS», y su subsecuente sometimiento a servidumbre en beneficio exclusivo del pernicioso sujeto: el ESTADO CONTABLE UNICO, cuyo accionar y sus indeseables consecuencias han quedado extensa y profundamente demostradas en esta presentación.

De igual modo, ante la hipotética pretensión de la defensa de legitimar la conducta de la Contabilidad de Costos y de los Estados Contables Unicos a través de la vigencia de disposiciones legales, tales como las «Normas para la Preparación y Presentación de Estados Contables», se formula expresa reserva de derechos para acceder al recurso de inconstitucionalidad de tales disposiciones, por encontrarse éstas en abierta oposición a los intereses de la comunidad de Operadores Económicos atentando, por consiguiente, contra el prestigio de la disciplina contable y de los profesionales en Ciencias Económicas.

Se solicita que en la evaluación de la pena se contemple la necesidad de proteger a la comunidad de Operadores Económicos, y a sus asesores, de las nefastas derivaciones que, necesariamente, traería aparejada la supervivencia del acusado.

En consecuencia, se pide la aplicación a la Contabilidad de Costos y a los Estados Contables Unicos de la PENA CAPITAL, con lo que quedaría asegurada la plena libertad del Concepto de Costos para ser empleado por los profesionales del área de una manera sensiblemente más fecunda, en beneficio de todos los operadores económicos y del prestigio de la profesión.

Asimismo, se solicita para los cómplices necesarios en los expuestos actos ilícitos: los ESPECIALISTAS EN COSTOS, la penalidad consistente en

realizar todo el esfuerzo intelectual necesario para una completa adopción del temperamento propuesto en la demanda, tanto en su rol profesional como en la eventual función docente que pudieran cumplir.

Por lo expuesto se solicita:

- a) Se tenga a esta FISCALIA por presentada y por parte en calidad de querellante.
- b) Se tenga, asimismo, la presente por formal denuncia y se instruya el pertinente sumario.
- c) Oportunamente se condene a los imputados a las penas solicitadas.

Proveer de conformidad,

SERA JUSTICIA

#### REFERENCIAS

1. Discusiones e intercambio de ideas que los autores mantuvieron con los Profesores: Jorge Artigas, Univ. Nac. de Mar del Plata; Manuel Cagliolo, Univ. Nac. del Centro de la Prov. de Buenos Aires; Oscar Osorio, Univ. de Buenos Aires.
2. OSORIO, OSCAR M.: «¿La información contable es neutra?», *Revista La Información, Contabilidad y Administración*, n.º 7, septiembre 86.
3. YARDÍN, AMARO R., y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, HUGO: «El resultado periódico y el principio de valuación a costo. Reflexiones sobre un tema polémico», *Revista Contabilidad y Administración*, tomo IX, pág. 40, julio 81.
4. YARDÍN, AMARO R., y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, HUGO: «Contabilidad en valores corrientes», Ediciones Macchi, año 1985.
5. YARDÍN, AMARO R.: «¿Qué objetivos persigue la Contabilidad?», trabajo presentado en el VII Encuentro dos Professores do Ensino Superior de Contabilidade, Univ. Federal de Mato Grosso, julio 86.
6. CARTIER, ENRIQUE N.: «Notas introductorias hacia una teoría general del costo», publicación de la Tercera Cátedra de COSTOS II, Univ. de Buenos Aires, abril 87.
7. CARTIER, ENRIQUE N.: «Costos estándar para pequeñas y medianas industrias», *Revista del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, IAPUCO*, n.º 4, agosto 86.