

# El currículum de la asignatura *Costos* en las universidades argentinas y su vinculación con el desarrollo industrial nacional y regional. Un análisis histórico- comparativo desde la UNL

**CPN Norberto Gabriel Demonte**

Director: *Dr. Amaro Ramón Yardin*

Co-directora: *Mag. María Luisa D'Angelo*

## **Objetivos del trabajo**

Los estudios sobre Costos de autores argentinos presentan significativos aportes técnicos, volcados en multitud de trabajos de singular valía, cuya calidad es reconocida internacionalmente. Esta producción bibliográfica presenta un auge notable a fines de la década del '70 y un lento pero notable decrecimiento a partir de entonces.

Considerando que la técnica de costos tuvo su origen en la contabilidad industrial, hemos planteado como hipótesis que la desindustrialización sufrida por nuestro país a partir de 1975 podría explicar esta reducción en la cantidad de publicaciones. En consecuencia, propondremos elementos para analizar la relación entre industria y conocimiento sobre costos.

## El sector industrial y el surgimiento del conocimiento sobre costos

La industria, por la complejidad de sus procesos productivos, es el sector clave para el desarrollo y difusión de las técnicas de costos. En este sentido, Johnson y Kaplan puntualizan:

“La contabilidad de gestión apareció por primera vez en los Estados Unidos cuando las empresas, en lugar de confiar a mercados externos la dirección del intercambio económico, empezaron a dirigirlo de forma interna”.<sup>(1)</sup>

Estos autores señalan cuatro áreas donde se dio por primera vez el estudio de costos en ese país, resultando interesante cotejar dicho proceso con lo ocurrido en Argentina. Las cuatro áreas son:

**1. Industria textil:** en Argentina los primeros sistemas de costos también fueron implantados en una fábrica de este tipo (Alpargatas), tal como lo describe detalladamente el profesor Vázquez en sus libros, recordando con lujo de detalles los distintos problemas que aparecen en este tipo de fabricación.

**2. Ferrocarriles:** el análisis de las tarifas ferroviarias generó uno de los primeros estudios de costos en el país: los que realizó Raúl Scalabrini Ortiz en la década del '30. Sin embargo, la información económica sobre el sistema ferroviario fue siempre conflictiva y muy poco accesible a la investigación debido a las connotaciones políticas de la misma. El ferrocarril francés que operaba en la provincia de Santa Fe, por ejemplo, tenía un doble juego de contabilidad: una para mostrar en nuestro país y otra para los accionistas franceses.

**3. Industria metalúrgica:** en Argentina el desarrollo de esta industria se da recién en la segunda posguerra, especialmente en el sector de artículos

para el hogar, y a fines de los 50 en las automotrices. La variedad de modelos y las complejidades de la organización de este tipo de producción fueron una importante fuente de reflexiones sobre costos.

**4. Servicios** (referido a grandes cadenas comerciales mayoristas): este rubro no ha tenido mucho desarrollo en nuestro país por la estrechez del mercado interno. Merece destacarse al respecto que mientras los mayoristas norteamericanos apostaban a incrementar la rotación de los stocks con un bajo margen para mejorar los rendimientos, el carácter oligopólico del mercado local privilegió el incremento de precios.

Las técnicas de costos, entonces, alcanzaron su completo desarrollo en los países centrales al finalizar la segunda revolución industrial, momento en que la complejidad del aparato productivo exigió una reflexión sobre el movimiento de valores dentro de la empresa y un análisis exhaustivo de los costos.

Es conveniente recordar, en esta instancia, que las técnicas de costos tienen dos objetivos netamente diferenciados:

- Efectuar las registraciones propias de la Contabilidad de Costos, asignando un valor a las existencias de productos terminados y a las mercaderías vendidas, con el objetivo de confeccionar estados contables de publicación
- Asistir en la toma de decisiones para optimizar el resultado de la empresa a través de fijación de precios, supresión de líneas de producción, ampliación de la capacidad de fábrica, análisis de rentabilidad, etcétera.

La Contabilidad de Costos, por lo tanto, es necesaria en toda empresa de cierta magnitud, ya sea extractiva, agropecuaria, industrial, comercial o de servicios. La toma de decisiones acerca de los costos, por el contrario, tiene su principal aplicación en producciones industriales complejas, con diversidad de productos y con procesos integrados.

(1) Johnson, H. Thomas y Kaplan, Robert S.: *La contabilidad de costos. Auge y caída de la contabilidad de gestión*, Plaza y Janés, Barcelona, 1988 (orig. 1987), p. 35.

Esta circunstancia hace que en cualquier país (Francia, Egipto, Japón, Australia o Bolivia) sea necesaria una Contabilidad de Costos, pero que sólo cuando existe una estructura económica compleja y con mercados competitivos se requiera de técnicas específicas de costos.

## Importancia y características de las industrias complejas

La producción industrial presenta características muy diferentes respecto a las producciones primarias tradicionales en nuestro país pues nos encontramos aquí con: gran variedad de artículos, distintas posibilidades de organización de la producción, independencia del medio natural y del clima, así como posibilidades de incidir en la determinación del precio. Asimismo, se presentan particularidades del máximo interés para el análisis de costos, tales como decisiones de ampliación de planta, de uso alternativo de recursos escasos, de fijación de precios o de optimización de la mezcla de producción. Las industrias complejas y diversificadas requieren técnicas analíticas, ya sea para valuar con fines contables, para tomar decisiones o para demostrar (si existe control de precios) que sus precios están en línea con los costos de cada uno de sus productos.<sup>(2)</sup>

Dentro del sector manufacturero un sector especialmente significativo es la producción en serie de automóviles, debido a su complejidad y a las relaciones que se establecen con los proveedores de partes, que genera hábitos productivos inéditos en sociedades de economía vinculada al sector primario. En nuestro país, los comienzos de la industria automotriz a gran escala se remontan

a 1951, cuando se funda la Fábrica de Motores y Automotores en Córdoba vinculada al Instituto Aero-técnico. Éste había desarrollado una interesante red de proveedores capacitados para adecuarse a la alta calidad que la industria de la aviación exige, constituyendo un trabajo pionero que fue la base sobre la que se construyó la industria automotriz posterior.

Con el proceso desindustrializador iniciado en 1975 se fueron perdiendo estos preciosos conocimientos, reduciendo el capital tecnológico necesario para la gestión de la industria, uno de los cuales es el conocimiento sobre costos. Los sectores industriales que emergen del proceso de reorganización social llevado a cabo por la dictadura

“(...) operan con *commodities* o *cuasi-commodities* y donde la ingeniería de diseño y de organización y métodos de producción —tan esencial en el área metalmeccánica y en la producción de bienes de capital— juega un papel mucho menos importante. Se trata de ramas donde el valor agregado doméstico disminuye y donde adquiere mayor significación el tipo y la calidad de los recursos naturales con que cuenta el país y la forma de organización industrial elegida para la explotación de los mismos”.<sup>(3)</sup>

La recuperación operada por la economía argentina a partir de 2003 puso en evidencia la falta de conocimiento técnico (en las áreas productivas y también en las administrativas) producto de 25 años de retroceso industrial.

## Publicaciones sobre costos de autores argentinos

El año 1968 resulta una fecha significativa: se editan en ese año cinco libros sobre costos de autores argentinos, mucho más que el promedio de

(2) Por esta última causa, el control de precios ha sido una fuente importante de reflexiones para nuestra disciplina.

(3) Katz, Jorge y Kosacoff, Bernardo: *El proceso de industrialización en la Argentina: evolución, retroceso y prospectiva*, CEPAL-CEAL, Buenos Aires, 1989, p. 63.

la década, que era de un libro por año. A partir de ese año, y durante toda la década siguiente, se da una extraordinaria producción de textos, la mayoría de los cuales de alto nivel técnico y con enfoques novedosos que, en algunos casos, no han sido superados hasta el presente.

En nuestra opinión esto obedece a que en ese período la industria argentina alcanzó el mayor grado de complejidad de toda su historia y a que los profesionales locales habían adquirido la experiencia necesaria para volcar sus conocimientos en producciones bibliográficas. Estos libros han tenido una vasta influencia sobre los profesores y los profesionales dedicados a los costos, entre los que deben señalarse *Contabilidad de Costos* de Cascarini (1970), *Manual de costos standard* de Vázquez (1971), *Costo industrial y control presupuestario* de Singer Jonker (1973), *Ganancia contable* de Bottaro, *Costos vs. Precios* de Basagaña y Nudelman Bass (1977), *Tratado de contabilidad de costos* de Giménez, Yardin, Rodríguez Jáuregui y otros, y *Costos* de Raimondi (1979). Este período de extraordinario auge de publicaciones, no sólo por su cantidad sino por su calidad, no se ha repetido.

## **Desarrollo industrial argentino y el conocimiento sobre costos**

Con el objetivo de evaluar los vínculos entre el desarrollo de la industria argentina y el conocimiento sobre costos generado localmente hemos determinado varias etapas y creado una serie que resulta representativa de las tendencias generales del sector manufacturero. Como resumen de este estudio podemos concluir que la industria argentina entre 1975 y 2001 permaneció estancada en valores absolutos, con una fuerte reducción en términos relativos respecto de los restantes sectores de la economía así como en la producción por habitante.

Tomando como base la producción industrial de 1974 y proyectándola en función al incremento de

la población podemos determinar la producción que debió alcanzarse para mantener los valores de producción por habitante del período base. Comparando esta proyección con la producción real determinamos la pérdida de importancia relativa sufrida por la industria, que puede verse en el cuadro de la página siguiente, donde paralelamente mostramos la cantidad de libros de costos de autores argentinos editados en cada período.

## **Desarrollo industrial y edición de libros de costos**

Si comparamos la evolución de la industria con la cantidad de libros editados en cada período veremos una significativa relación, pues mientras la industria tenía un papel preponderante en la economía nacional se editaba un promedio de 2,86 libros por año pero al perder significación la industria la edición promedio de libros se reduce a 1,67 o 1,70 según las épocas. Este vínculo cuestiona la idea que sostiene que la estabilidad de precios genera un incremento en los estudios sobre costos pues en nuestra opinión esto ocurre cuando hay industria en mercados competitivos.

Sin embargo, vemos que en el período 1975/1982 se da el mayor promedio anual de edición de libros (3,38) junto con el inicio de la decadencia industrial, siendo necesario explicar esta aparente discrepancia entre una industria declinante y una producción sobre costos en ascenso. Debemos considerar que en el período que termina en 1974 los autores efectuaron experiencias concretas en industrias diversificadas e importantes: Giménez en Fabricaciones Militares, Cascarini en Swift, Vázquez en Alpargatas, Yardin y Rodríguez Jáuregui en DKW. Luego de realizadas estas experiencias las mismas fueron volcadas en libros durante ese período y también durante el siguiente. Esta circunstancia explica el relativo desfasaje entre el desarrollo de la industria y la producción de libros de costos, situación que no se repite en los períodos siguientes.

Concepto	1974	1982	1988	1991	2001
<i>Nivel de actividad industrial real</i>	100	83,0	90,6	88,3	101,2
<i>Nivel de actividad industrial proyectado según el crecimiento de la población</i>	100	114,4	126,7	130,4	144,8
<i>Pérdida de importancia relativa de la industria</i>		27 %	28 %	32 %	30 %
Concepto	1968/74	1975/82	1983/88	1989/91	1992/01
<i>Promedio anual de libros publicados en el período</i>	2,86	3,38	1,67	0,00	1,70

A partir de 1975 existen menos industrias donde realizar experiencias y por lo tanto aparecen pocos libros importantes; recién en 1986 aparece el libro del profesor Osorio como novedad teórica de relevancia. Por otra parte, es realmente llamativo que los especialistas argentinos de la generación siguiente (Cartier, Ercole, Coronel o Jarazo Sanjurjo) hayan tenido pocas oportunidades para publicar sus estudios. Estimamos que, además de las cuestiones personales, esto se debe a una menor experiencia relativa en industrias complejas y, fundamentalmente, a una reducción en la cantidad de industrias donde aplicar los conocimientos por parte de sus posibles lectores.

## Las industrias en la zona de influencia de la UNL

El desarrollo industrial en el área de influencia de la Universidad Nacional del Litoral siguió las tendencias nacionales, comenzando a principios del siglo XX con industrias ligadas al sector primario. Durante el período de sustitución de importaciones surgen metalúrgicas (Sideral, Biassoni y Urvig), frigoríficos y cristalerías, así como industrias químicas (Cidal, Simba y Celulosa Moldeada) cuyos orígenes están asociados a la prestigiosa Facultad de Ingeniería Química de la UNL.

Pero a comienzos de la década del 60 aparecen empresas industriales de mayor envergadura,

como Industria Automotriz Santa Fe (que fabricaba los vehículos DKW), la fábrica de herramientas manuales BAHCO (de capitales suecos formada sobre la base de una empresa familiar llamada EMCYC) y Tool Research. Estas empresas, por la complejidad de sus procesos productivos, requirieron de numerosas técnicas de costos. En BAHCO, por ejemplo, los propietarios suecos instalaron un completo sistema de costos en una fecha tan temprana como 1963.

Una circunstancia clave en el desarrollo industrial regional se presenta en 1968 cuando FIAT CONCORD inicia sus operaciones en las instalaciones con que contaba Industria Automotriz Santa Fe, dedicándose a la fabricación de tractores. Esta industria será el motor industrial de la región, tanto por la cantidad de operarios que empleaba (más de 5.000) como por la enorme variedad y cantidad de subcontratistas con los que se vinculaba. FIAT creó una verdadera cultura industrial en la zona, tanto en los aspectos específicamente mecánicos como en las técnicas modernas de gestión industrial. Los subcontratistas de FIAT realizaban distintas operaciones de mecanizado en talleres de pequeñas dimensiones ajustándose a los criterios de planificación y calidad de la empresa italiana, lo que implicó un salto cualitativo en la cultura industrial de la zona.

Durante el período de sustitución de importaciones se observa en la región un notable crecimiento en la cantidad de obreros industriales (de

40.270 en 1935 a 145.154 en 1974) y en la participación relativa de la industria en el producto bruto interno regional (con un máximo del 40,3% en 1975).<sup>(4)</sup> A partir de 1975 se inicia el período de desindustrialización, que en la zona tuvo características aún más marcadas que en el resto del país por el alejamiento de FIAT, la fábrica más importante de la región.

Es posible señalar a 1975 como el año de mayor nivel de integración industrial, tanto a nivel nacional como en la zona de influencia de la UNL. De allí en más la economía argentina inició un viraje hacia modelos de acumulación de capital basados en la actividad agropecuaria, con un desarrollo industrial marginal circunscrito a determinadas áreas (agroindustria, siderurgia y petróleo).

## **La industria en Santa Fe y el curriculum de costos en la UNL**

Acorde con el limitado desarrollo industrial regional, la materia Costos del plan de estudios 1969 de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNL se limitaba a los aspectos contables de la disciplina, sin profundizar en las cuestiones relativas a decisiones.

La aparición en la zona de industrias complejas permitió que varios profesores (especialmente Yardín y Rodríguez Jáuregui) obtuvieran una significativa experiencia que se volcó posteriormente en las estrategias didácticas, en el currículum y en publicaciones de alcance nacional. Esta influencia se observa ya en el plan de estudios de 1973, que incorpora una materia clave por su importancia teórica y práctica: *Seminario sobre Costos y Organización Industrial*. Esta asignatura reproducía en forma simplificada las tareas de costos específicamente industriales que realizaba Industria Automoto-

riz Santa Fe y exponía las más modernas técnicas del análisis costo-volumen-utilidad vinculada a las concepciones del costeo variable. Concomitantemente con este desarrollo curricular existía un contexto industrial que permitía la realización de experiencias profesionales concretas en el rubro.

En 1980, la industria más importante en la zona de influencia de la UNL (FIAT CONCORD) redujo su producción de tractores, que era de 5.620 en 1970 a sólo 387, cerrando finalmente sus puertas. Mientras tenían lugar estos cambios en la estructura industrial regional el currículum de costos en la UNL sufría también variaciones que acompañaron, en sus grandes líneas, dichos cambios, reduciendo el énfasis en los aspectos específicos de organización industrial.

Debido a la pérdida de relevancia de la industria en la región los nuevos docentes que se incorporan a las cátedras a partir de 1980 tuvieron una menor experiencia práctica en costos industriales, hecho casi inevitable dada la desaparición de varias industrias en el contexto santafesino. Del mismo modo, en la década del 80 la producción de trabajos técnicos de los docentes de la UNL fue menor a la realizada en la década anterior.

## **El futuro de la técnica de costos en Argentina**

Luego de comentar la historia de los costos en relación con el desarrollo industrial es pertinente preguntarse por el futuro de la disciplina. Lúcidamente el profesor Vázquez señalaba que ya no aparecen en los diarios avisos pidiendo especialistas en esta materia. Tal circunstancia obedece, en nuestra opinión, al agudo proceso de desindustrialización que sufrió Argentina. El marcado retroceso productivo del país y su paulatina transformación, de una economía semiindustrial dependiente

(4) Cervera, Felipe: *Nueva enciclopedia de la Provincia de Santa Fe. Tomo II, Sudamérica Santa Fe, Santa Fe, 1991.*

a un mero exportador de oleaginosas con bajo valor agregado, puede significar el final de la materia costos en Argentina pues una economía monoprodutora y dependiente no requiere más que buenas condiciones climáticas y un precio atractivo para sus productos de exportación.

El énfasis de la materia ha pasado, lenta pero constantemente, del análisis de los costos al análisis de la gestión. Este cambio es muy relevante pues el término gestión es tan amplio que puede aplicarse a cualquier aspecto de la administración, se trate de industrias, de empresas de servicios, de entidades bancarias o de cualquier tipo de organizaciones.

Katz y Kosacoff señalan respecto a la desindustrialización ocurrida desde 1975 que

“el abandono de prácticas de subcontratación y de producción “indirecta” generalizadas en años anteriores debe verse como una pérdida importante del “capital tecnológico” acumulado por nuestra sociedad en las décadas del sesenta y del setenta”.<sup>(5)</sup>

Por otra parte, la marcada concentración de las decisiones económicas experimentada en los últimos años permite comportamientos oligopólicos donde el análisis de costos no es relevante para la rentabilidad empresaria, como sí ocurre en una economía competitiva.

Otro aspecto decisivo se relaciona con la situación de la fuerza de trabajo pues la masa de desocupados y ocupados en condiciones ilegales hace que el trabajo humano tenga un costo bajo y resulte fácil prescindir de los operarios ante cualquier dificultad de producción, reducción de la demanda o conflicto gremial. En estas condiciones sociales el “factor mano de obra” resulta fácil-

mente adaptable a los vaivenes de la demanda, razón por la cual los análisis de costos del mismo pierden la relevancia que tuvieron en las épocas de pleno empleo y con organizaciones sindicales de peso. Expresado en términos técnicos, el costo laboral deja de ser un costo fijo para convertirse en un costo variable.

La extranjerización de la economía operada en la década de los 90 también conspira contra el desarrollo de nuestra disciplina pues los criterios de decisión de las empresas, así como los modelos conceptuales para el análisis, están definidos por las casas matrices ubicadas en el exterior. En numerosas empresas extranjeras el sistema de costos y los criterios aplicables en la toma de decisiones están estrictamente establecidos por la casa matriz limitándose los especialistas locales a administrar su aplicación. Las empresas extranjeras (norteamericanas, europeas e incluso las brasileñas o chilenas), definen no sólo el sistema de costos sino las pautas operativas para ponerlo en funcionamiento. Es el caso del sistema de costos ABC, donde no sólo la casa central obliga a la subsidiaria argentina a implantar dicho sistema sino que establece detalladamente sus elementos claves (inductores). Es evidente que en tal contexto no hay lugar para el desarrollo de nuevas herramientas o para generar conceptos originales por parte de los especialistas argentinos. Tampoco hay lugar para editar libros de autores argentinos sino solamente para traducciones.

Las técnicas de costos son una herramienta de gestión empresaria imprescindible para el desarrollo del país, pero que no puede generarse sin un contexto económico y social apropiado. Si no existe una economía industrial, integrada, competitiva, con empleo legal generalizado, la disciplina no tendrá futuro en Argentina.

*Tesis de posgrado presentada en la FHUC en diciembre de 2006, defendida en octubre de 2007 y revisada para su publicación en diciembre de 2009.*

(5) Katz, Jorge y Kosacoff, Bernardo: *ob. cit.*, p. 64.