

# INTEGRACIÓN DE LOS CONOCIMIENTOS DE COSTOS

Marcelino Figueira  
[marcelinofigueira@hotmail.com](mailto:marcelinofigueira@hotmail.com)

## TEORÍA DE LA INTEGRACIÓN DE LOS CONOCIMIENTOS DE COSTOS

### ÍNDICE

	Pág.
RESUMEN - ABSTRAC	2
INTRODUCCIÓN	3
<u>SISTEMA CONCEPTUAL DEL COSTO</u>	4
- TEORÍA ECONÓMICA COMO CONTEXTO PARA EL COSTO	5
- FUNDAMENTO DEL COSTO	6
- EL COSTO COMO OBJETO DE ESTUDIO	7
- DEFINICIÓN DEL COSTO	9
<u>SISTEMA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS</u>	10
- REALIDAD PATRIMONIAL, CONTEXTO PARA EL “COSTO DE...”	11
- LA REALIDAD DEL COSTO	12
- EL “COSTO DE...” COMO OBJETO DE ESTUDIO	14
- DETERMINACIÓN DEL “COSTO DE...”	16
- ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVO-CONTABLE	18
- GESTIÓN DE COSTOS	19
SISTEMA CONCEPTUAL DE LA TEORÍA GENERAL DE COSTOS	20
EPÍLOGO: INTEGRACIÓN DE LOS CONOCIMIENTOS DE COSTOS	21
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y COMENTARIOS	22

# TEORÍA DE LA INTEGRACIÓN DE LOS CONOCIMIENTOS DE COSTOS

## RESUMEN

Se desarrolla una **teoría**, un conjunto de razonamientos para explicar la **integración ordenada del saber de costos en un solo cuerpo de conocimiento humano**, componiendo metódicamente una cadena con los vínculos que fundamentan tal cometido y como consecuencia de considerar que los vocablos "costo" y "contabilidad de costos" están estrechamente relacionados e individualmente designan un determinado saber humano, siendo explicado cada uno de ellos por un conjunto ordenado de conocimientos denominado "teoría", la teoría general de los costos constituida por la "*teoría económica del costo*" y la "*teoría contable de costos*", organizándose estos últimos en lo que se conoce como "sistema de costos", cuyo propósito es guiar por el buen camino a la "gestión de costos".

## ABSTRAC

It develop a theory, a set of reasoning to explain **the orderly integration of knowledge of costs a single body of human knowledge**, composing a string methodically links underlying this committed and as a result of considering that the words "cost" and "cost accounting " are closely related and individually designate a particular human knowledge, being explained each by an ordered set of skills called "theory", the general theory of costs established by the "*economic theory of cost*" and the "*cost accounting theory*", the latter organized in what is known as "cost system", whose purpose is to guide the right path to the "management costs".

## PALABRAS CLAVE

COSTO O COSTE – CONTABILIDAD DE COSTOS – TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS – TEORÍA ECONÓMICA DEL COSTO – TEORÍA CONTABLE DE COSTOS – SISTEMA DE COSTOS – COSTO DETERMINADO – FUNDAMENTOS DEL COSTO

## INTRODUCCIÓN

Los vocablos "costo" (en España se lo conoce como "coste") y "contabilidad de costos" están estrechamente vinculados e individualmente designan un determinado saber humano, siendo explicado cada uno de ellos por un conjunto ordenado de conocimientos denominado "teoría", la teoría general de los costos integrada por la "*teoría económica*

del costo” y la “teoría contable de costos”, organizándose estos últimos en lo que se conoce como “sistema de costos”, cuyo propósito es guiar por el buen camino a la “gestión de costos”.

*El ser humano tiene la obligación ineludible de dar razón de lo que sucede. La razón no corresponde al poder de conocer sino a la necesidad de saber. Y es necesario saber para que las cosas tengan sentido. Por no saber se tiene que preguntar. Conocer es saber lo que las cosas son. Conocimiento es la posibilidad de decir lo que una cosa es a través de las palabras de un discurso que hilvana razones para explicar lo que sucede o para decir lo que algo es [SILVA CAMARENA<sup>1</sup>].*

Pocos autores han investigado filosóficamente, respondiendo las simples preguntas **¿qué es?** y **¿por qué?**, acerca del contenido representado por los términos señalados en el primer párrafo, y son muchos menos o quizás ninguno los que han estudiado las relaciones habidas entre dichas representaciones, por lo general fueron tratados en forma individual. El desarrollo que se hace a continuación manifiesta una línea de pensamiento sobre los vínculos emanados de la razón de ser de los conceptos correspondientes a las locuciones indicadas, de manera de integrarlos en un cuerpo ordenado de conocimiento humano específico sobre costos. Es una opinión transmitida como aporte, a modo de incentivo para la discusión orientada al crecimiento científico de la disciplina que tiene por protagonista al costo.

Habida cuenta que “teoría es un conjunto sistemático de razonamientos metódicamente vigilados, cuya finalidad es la de explicar un determinado fenómeno, hecho o acontecimiento” que “los razonamientos cobran vida en lo escrito” y que “toda teoría es un texto” [SILVA CAMARENA<sup>2</sup>] se asume para este trabajo el carácter de *teoría* considerando que se exteriorizan discernimientos del autor a efectos de ser juzgados y, si cabe, ser tenidos en cuenta como verdad de todos independientemente de cualquier interés personal.

Investigar es realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático -con orden y método- cuyo propósito es aumentar los conocimientos sobre una determinada materia [RAE<sup>3</sup>] y ello lleva consigo una actitud dinámica de búsqueda o ímpetu por conocer y explicar la realidad desconocida o incompleta [RUT AZERRAD<sup>4</sup>] a partir de lo conocido por todos.

Es esta la filosofía con la cual se trabajó en la presente investigación aplicando como metodología la temática de **sistema conceptual**, esto es un conjunto organizado de instrumentos de pensamiento [WIKIPEDIA<sup>5</sup>], elaborando dos sistemas, uno para el **costo** cuyo ámbito es la *teoría económica*, y el otro para la **contabilidad de costos** perteneciente a la *técnica contable*, ambos pueden considerarse como subsistemas integrantes del **sistema conceptual de las vinculaciones de los conocimientos de costos**, habida cuenta que todo sistema se constituye con subsistemas que para ser tales deben reunir la condición de sistema. Al mismo tiempo cada módulo es un sistema devenido a subsistema cuando se lo considera dentro del conjunto. Por “vinculación” entiéndase la unión conceptual de un conocimiento con otro [RAE<sup>6</sup>], mientras que por “conocimiento” *todo lo que un grupo social dado* -en este caso economistas y contables- considera sabido por el ejercicio de las facultades intelectuales [WIKIPEDIA<sup>7</sup>].

El **sistema conceptual del costo** se ocupa de la existencia del costo, la *observación abstracta* de su presencia real en la vida económica más allá de cualquier aplicación. Es algo que está y merece estudiarse. El **sistema conceptual de la contabilidad de costos** se preocupa por la ocurrencia de los costos, el *estudio del hecho concreto* cuando sucede independientemente de la utilización específica en un ente.

No debe confundirse observación abstracta y estudio del hecho concreto con *teoría* y *práctica*, respectivamente. En ambas situaciones se desarrolla teoría relacionada con el o los costos. La práctica hace referencia a la aplicación de los conocimientos teóricos en casos específicos y se manifiesta como la acción ejercida por quienes operan costos en las organizaciones, considerando los entes en forma individual pues cada sujeto tiene sus particularidades y son los ejecutores quienes hacen “la práctica”, esto es el despliegue de su arte, de su habilidad para obtener lo que se requiere. En la enseñanza, a su vez, se practica simulando casos reales a los cuales se aplica el saber sobre *costos*.

Por último, se da razón de la integración de los conocimientos escritos sobre costos, económicos y contables, desarrollando el **sistema conceptual de la Teoría General de costos**.

La búsqueda por conocer y explicar la verdad sobre el **costo** conduce a discernir sobre su conocimiento abstracto o conocimiento puro, es el saber independiente de cualquier aplicación, aunque se conoce que invariablemente sucede en algún momento y en determinadas circunstancias, pues de no ser así carece de sentido su estudio; se responde al elemental interrogante ¿qué es costo?.

El conocimiento será concreto o aplicado cuando se trate de comprender su realidad, lo que ocurrió, acontece o se prevé acaecerá, y se contestará acerca del “costo de...” (costo determinado), constituyendo el argumento al abordar el *sistema conceptual de la contabilidad de costos*.

### SISTEMA CONCEPTUAL DEL COSTO

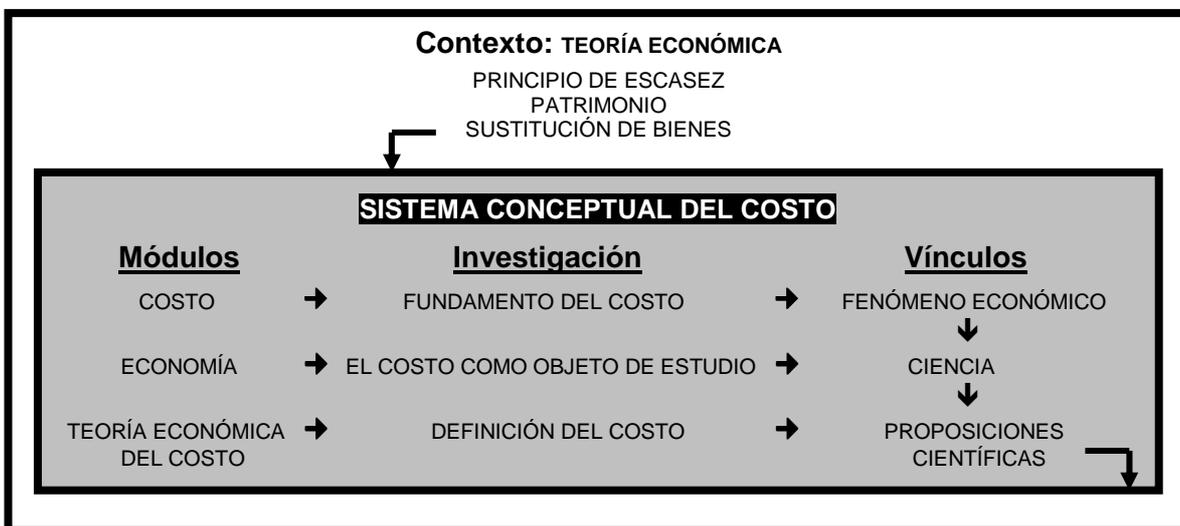


Fig. 1

El **sistema conceptual del costo** (Fig. 1) explicita el conocimiento abstracto tomando como contexto a la **teoría económica** en su totalidad, leyes, principios y postulados de la ciencia económica, no limitándose como habitualmente se hace a la *teoría de la producción*.

En el **módulo costo** se tomó del *entorno económico* del sistema, el principio de escasez, razón de ser de todo lo económico, el patrimonio como institución económica y el fenómeno de la sustitución de bienes escasos, para investigar el fundamento del costo,

en busca de una respuesta a **¿qué es costo?** encontrándose que el vínculo con el *contexto* está dado por la caracterización del *costo* como **fenómeno económico**.

En el módulo economía se preguntó **¿qué tipo de disciplina estudia el costo?** a propósito de investigar el **costo como objeto de estudio**, concluyendo que el vínculo con el *fenómeno costo* es **ciencia**.

El módulo teoría económica del costo tiene por finalidad investigar acerca de las **características del costo**, inquiriéndose **¿qué tipo de conocimiento define el costo?**, para hallar que el vínculo con la *ciencia* es **proposiciones científicas**.

De tal forma se establece la siguiente cadena vincular

**CADENA VINCULAR DEL CONOCIMIENTO TEÓRICO DEL COSTO** = PRINCIPIO DE ESCASEZ > PATRIMONIO > SUSTITUCIÓN DE BIENES ESCASOS > FENÓMENO ECONÓMICO > CIENCIA > PROPOSICIONES CIENTÍFICAS.

Se expone a continuación el discernimiento realizado para reconocer cada eslabón y dar razón a la conformación conceptual de los vínculos que unen los conocimientos teóricos del costo.

### **TEORÍA ECONÓMICA COMO CONTEXTO PARA EL COSTO**

El ámbito dentro del cual se ha estudiado desde siempre el *costo* ha sido la Teoría de la Producción, en esta investigación se extiende el límite a toda la ciencia económica, ¿por qué? Porque...

*La **economía** (griego: οίκονομία oikonomía -'administración de la casa'-, de οἶκος oikos 'casa' y νέμειν némein 'administrar') es una ciencia social que estudia las relaciones que tienen que ver con los procesos de producción, intercambio, distribución y consumo de bienes y servicios, entendidos estos como medios de satisfacción de necesidades humanas y resultado individual y colectivo de la sociedad [WIKIPEDIA<sup>8</sup>]. Se entiende por **teoría económica** el conjunto de hipótesis que pretenden reproducir aspectos de la realidad económica [WIKIPEDIA<sup>9</sup>]. La teoría económica contiene a los procesos económicos de producción e intercambio de bienes y servicios, siendo ambos posibles debido a la existencia de un patrimonio que contiene los bienes necesarios para el desarrollo de actividades.*

Al estudiar su fundamento se advierte que el **costo** es un hecho, por lo tanto observable y materia de opinión, es algo que sucede en forma independiente de la decisión de combinar los factores que intervienen en la *producción* -en el sentido de transformación-, su presencia concreta se observa también en el *intercambio* -costo de bienes y servicios, tanto al adquirirse como también al venderse-.

*En la teoría económica la expresión “producción” no es exclusiva de las actividades de transformación con las que el uso general las identifica, comprende a toda actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes “para satisfacer necesidades” o, lo que es lo mismo, para generar o crear “utilidad”, en el caso del transporte “utilidad de forma” y en el del comercio “utilidad de modo” [OSORIO<sup>10</sup>]. Este pensamiento de OSCAR M. OSORIO advertía que el concepto de costo iba más allá de la teoría de la producción, punto de partida que aún hoy se utiliza para explicarlo. El que suscribe reconoce la sapiencia de su maestro al darse cuenta de la amplitud del concepto de costo, pero cree que coexisten dos procesos independientes, el de producción referido*

a la transformación y el de *intercambio*, en ambos no solo se crea utilidad sino también se generan costos.

A la capacidad de los bienes para satisfacer las necesidades humanas se la denomina utilidad económica y el grado subjetivo de utilidad de los bienes constituye su valor. Es decir, el valor mensura la utilidad dada a los bienes. El valor se expresa en términos monetarios.

## **FUNDAMENTO DEL COSTO**

La primera incógnita a develar **¿qué es costo?** se ha resuelto sindicando al **costo** como un **fenómeno económico**, ¿por qué? Porque...

“**Fenómeno** (del griego: φαινόμενον: "apariciencia", en plural: phenomena φαινόμενα) es el aspecto que las cosas ofrecen ante nuestros sentidos; el primer contacto que tenemos con las cosas, lo que denominamos experiencia” [WIKIPEDIA<sup>11</sup>]. Para el diccionario es “Toda apariencia o manifestación, así del orden material como del espiritual” [RAE<sup>3</sup>]. Se entiende el **costo** como un **fenómeno** debido a que el intelecto del ser humano lo concibe a propósito de la disyuntiva: **qué me cuesta** (costo) **aquello que prefiero** (objeto del costo), planteada constantemente al encarar los procesos decisorios que llevan a satisfacer necesidades en procura de un mayor bienestar o beneficio. La inquisición implícita o no ¿qué me cuesta? ha sido interpretada tradicionalmente como ¿cuánto dinero me cuesta?, pues es la moneda el instrumento viable en una sociedad moderna para realizar el ancestral trueque de bienes escasos que permite a los individuos satisfacer el natural deseo de una mayor prosperidad.

Es una manifestación que se ofrece a los sentidos humanos, para algunos espiritual dado que surge de la razón humana y para otros material pues su existencia es concreta e independiente del pensamiento, *no es una invención humana sino una realidad percibida*. Constituye una manifestación del orden espiritual para las escuelas económicas tradicionales que piensan el costo como un intangible, el valor del trabajo contenido en los bienes la clásica y el valor atribuido por los sujetos la psicológica. En tanto para doctrina contemporánea reciente muy poco divulgada es una manifestación del orden material, pues costo son los bienes entregados en procura de un ingreso. [FIGUEIRA<sup>12</sup>].

Es un **fenómeno** de tipo **social** ya que aparece a consecuencia de la vida en sociedad, y más precisamente **económico** pues existe por la escasez de recursos, tomando presencia por la sustitución de bienes que la vida en comunidad impone para su existencia tanto a los individuos como a las organizaciones.

Al decidir el proceso de sustitución, el sujeto es consciente que su patrimonio se modifica por los bienes entregados y ha dado en llamar costo al **fenómeno económico** representativo de la disminución. Genéricamente, entonces, costo es un fenómeno económico relacionado con la evolución del patrimonio de un sujeto. Los agentes económicos cuando disponen de sus bienes, lo hacen con el propósito de obtener nuevos recursos necesarios para su prosperidad, y he ahí el objeto del costo, la riqueza que acrecienta al patrimonio, designándose como ingreso a dicha incorporación. La preferencia de unos bienes por otros se canaliza mediante la sustitución provocada por el propio sujeto mediante la producción y también a la emergente del intercambio realizado con otros sujetos, llevando como propósito comunitario final el consumo que satisfaga las necesidades tanto físicas como espirituales de los individuos integrados al conglomerado social.

## **EL COSTO COMO OBJETO DE ESTUDIO**

Corresponde ahora responder ¿qué tipo de disciplina estudia el costo? y con relación a ello debe decirse que la caracterización genérica del *costo* como fenómeno emergente de la sustitución de bienes provocada por la escasez, no deja lugar a dudas sobre su naturaleza económica, y por ende, es la **economía**, como **ciencia**, la disciplina que lo estudia, ¿por qué? Porque...

La naturaleza económica del costo ha sido de palabra y en escritos puesta en duda, cabe entonces en primer lugar reflexionar al respecto para validar luego con fundamento el vínculo entre **fenómeno** y **ciencia**.

Nace el costo cuando un sujeto decide emplear recursos disponibles en su patrimonio para obtener bienes que racionalmente le proporcionarán utilidad económica, esta situación pone de manifiesto que la raíz y causa del costo está en la economía. No obstante, cierta parte de la doctrina cree que múltiples disciplinas con legítima validez definen el costo desde sus ópticas, existiendo en consecuencia un costo económico, uno contable y otro técnico, perteneciente este último a la ingeniería. Si la raíz y causa del *costo* está en la *economía*, su especie, género, o clase, es permanente e invariable y, por ende, en esencia su naturaleza es económica y no de otro carácter sea contable o ingenieril. En consecuencia, constituye un despropósito decir “costo económico” para aludir al costo que le es propio a la economía, es redundante, pues de por sí asume tal carácter, como si a alguien se le ocurriera citar “hombre humano”, es obvio que el hombre es humano, no existe por ejemplo el “hombre electrónico”, en tal situación más allá de la ciencia-ficción, estaríamos en presencia de un “robot electrónico”. Basta con utilizar simplemente el término costo para saber que se está en presencia de un fenómeno económico.

La doctrina contable cree en la existencia de dos tipos de costo, uno económico y otro contable, procurando en los últimos tiempos un acercamiento del segundo al primero. Esta posición está muy bien reflejada por MARIO BIONDI al afirmar que el **sacrificio económico** que alguien realiza para disponer de un bien recibe el nombre de **precio de costo** pagado [BIONDI<sup>13</sup>]. La expresión **sacrificio económico** que es el paradigma [BIONDI<sup>14</sup>] genérico del *costo económico* es ambigua, puede referirse tanto a valor, como bienes, u otros. En lo que respecta al *costo contable* interpretase que alude específicamente a dinero, siguiendo a BIONDI, al **dinero pagado** como *precio* del bien sobre el cual se obtiene su usufructo, habida cuenta que **precio** es el “valor pecuniario, en dinero efectivo, en que se estima una cosa” [RAE<sup>3</sup>]. El **precio de adquisición** es el paradigma del costo contable, tal como lo manifiesta la normativa contable argentina [RT17<sup>15</sup>] haciéndose eco del pensamiento generalizado de la doctrina contable.

El concepto de costo contable se engendra con el advenimiento de la partida doble, hito este último que introduce a la Contabilidad como campo del saber humano. Comerciantes y banqueros, típicos representantes del mercantilismo de ese entonces, requerían llevar cuenta del “dinero puesto” para relacionarlo con el “dinero obtenido” y por simple diferencia saber cuanto había sido la “ganancia obtenida”. Los conocimientos económicos aparecen casi tres siglos después, relacionando el “cuanto me cuesta” con el valor - medida de la utilidad- produciéndose una separación entre lo teórico -*costo económico*- y lo técnico -*costo contable*-. Esta falaz escisión ha perdurado y en la actualidad hay autores que designan a aquellos costos que proponen los economistas y que no son reconocidos en la normativa contable, con diferentes nombres, como “implícitos, figurativos, imputados, o de cómputo”. Otros estudiosos han citado como “técnico” al costo sustentado por los registros contables que mediante la observación de la praxis productiva de la empresa permite la construcción del modelo empírico del comportamiento de los costos de producción. [MORBELLI<sup>16</sup>]. Lo cierto es que la economía teóricamente interpreta que es *costo*, abordando los fundamentos para dar el *significado*, la *definición* y también el *concepto*, y por ende, es falso que la contabilidad exprese

teórica o prácticamente lo mismo sobre este fenómeno, pues como escribiera OSCAR M. OSORIO<sup>17</sup> carece de sustento considerar que puedan existir tres distintos costos, contable, económico y técnico, para un mismo hecho.

Cuando se alude a conceptos que teóricamente la economía contempla y la contabilidad ignora en la determinación de costos, en realidad se está haciendo referencia a consideraciones prácticas para hallar el *costo total* de un objeto determinado y de ningún modo a la naturaleza de este fenómeno. Por distintas razones puede haber costos que alguien crea deben acumularse para obtener el total correspondiente al objeto buscado y otros no. La visión de los economistas es global, teórica, y la de los contables particular, aplicada a casos concretos producto de decisiones oportunamente tomadas o a tomar para el futuro, pero siempre sobre un mismo fenómeno. El objeto pretendido es esencial esclarecerlo para evitar controversias inútiles, así a idénticos bienes un economista aplica criterios de valuación final para determinar el valor del ente (valor de venta) mientras que el contable lo hace para obtener los resultados de una empresa en marcha.

Por otra parte, en los últimos años aparece el llamado “costo técnico” figura surgida a partir de la vinculación física entre recursos empleados y bienes o servicios obtenidos, que derivó en el denominado “costo tecnológico” caracterizado éste como “el conjunto de las energías (de los factores productivos) destruidas en la producción” [FURLAN Y PROVENZALI<sup>18</sup>]. En principio debe señalarse que las ciencias exactas y la ingeniería aportan la relación técnica, de **carácter físico**, habida entre factores ingresados y producto obtenido, de ningún modo puede designársela como “costo” pues carece de fundamento económico. La contabilidad toma dicha relación técnica para saber, con la precisión de los especialistas, la magnitud de la disminución física patrimonial y valorizarla, para registrar así el costo. Vale mencionar que en contabilidad se utiliza, por ejemplo, la suma, de indiscutido carácter matemático, y a nadie se le ocurre considerarla contable. El costo es un fenómeno de la economía que determina la contabilidad y lo utilizan los especialistas de cualquier otra disciplina. En cuanto a la destrucción de energías, es un tema específico de la Física y la Química, a ser tenido en cuenta por los contables en el momento de apropiar los recursos empleados como costo de los productos obtenidos. No tiene sentido señalar como costo a consecuencias de fenómenos pertenecientes al ámbito de las ciencias naturales. Existen sí factores que a raíz de procesos fabriles desaparecen del patrimonio y con ellos sus energías, incorporándose otros con sus propias energías que provienen de la transformación ocurrida y a la contabilidad le cabe analizar causas y efectos para informar a quien corresponda.

Argumentado ya sobre que el *costo* es un **fenómeno** y por lo tanto observable, no inventado por el hombre sino percibido por él, esclarecida además su indubitable **naturaleza económica**, afirmase que la economía, como ciencia, es la que tiene por objeto su estudio, por ende, fiel a la metodología impuesta es menester responder ¿qué es ciencia? o bien que se entiende aquí por *ciencia*.

“La **ciencia** (del latín *scientia* 'conocimiento') es el conocimiento sistematizado, elaborado mediante observaciones, razonamientos y pruebas metódicamente organizadas” [WIKIPEDIA<sup>19</sup>]. Para el diccionario *ciencia* es el “Conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento, sistemáticamente estructurados y de los que se deducen principios y leyes generales.” [RAE<sup>3</sup>]. Entre los diferentes criterios de agrupamiento, el siguiente interpreta con propiedad lo aquí tratado: “MARIO BUNGE (1983) clasifica la ciencia en función del enfoque que se da al conocimiento científico sobre el estudio de los procesos naturales o sociales (estudio de hechos), o bien, al estudio de procesos puramente lógicos y matemáticos (estudio de ideas), es decir, ciencia **factual** y ciencia **formal**” [WIKIPEDIA<sup>20</sup>]. La ciencia **factual**, fáctica o empírica, estudia hechos o fenómenos que se dan en la experiencia sensible, es decir, observables por medio de los

sentidos como la vista, el oído, etc. [BIONDI, FORTINI Y OTROS<sup>21</sup>]. He aquí el fundamento del enlace entre el **fenómeno económico costo** y la economía, ciencia fáctica que lo estudia.

## **DEFINICIÓN DEL COSTO**

La investigación pasa ahora por dilucidar ¿qué expresión teórica explica el costo? indagando sobre la *definición del costo* a través de la **teoría económica del costo** para concluir que **proposiciones científicas** es el vínculo con la *ciencia*, ¿por qué? Porque...

*El término teoría denota conocimiento independiente de toda aplicación, integrado por una serie de leyes que sirven para relacionar determinado orden de fenómenos y constituye la hipótesis cuyas consecuencias se aplican a toda una ciencia o a una parte muy importante de ella [RAE<sup>3</sup>]. Puede componerse una síntesis conceptual a partir de las palabras dichas por OSCAR OSORIO en oportunidad del III Congreso Internacional de Costos: Son teorías los conjuntos ordenados de ideas o proposiciones [OSORIO<sup>22</sup>]. Las *proposiciones* son consecuencia de la acción y el efecto de proponer, es decir, manifestar con razones una cosa para conocimiento [RAE<sup>3</sup>]. Formalmente una teoría es un sistema conceptual, comprensivo y explicativo; racional, objetivo y empírico, sobre hechos o algún aspecto de la realidad [WIKIPEDIA<sup>23</sup>].*

El **costo** como **fenómeno** relacionado con la evolución del *patrimonio* de un ente, es explicitado teóricamente por la *economía* a través de **proposiciones científicas** que manifiestan racionalmente su concepto, expresando con ello *conocimiento abstracto* que se ordena en un conjunto designado como **teoría económica del costo**.

Existen diferentes definiciones de costo que se fueron pergeñando a través del tiempo conforme a las ideas vigentes en el momento de ser formuladas, en consonancia con el contexto social del cual emergían. La definición dice para que es el costo a través de una **“proposición que expone con claridad y exactitud sus caracteres genéricos y diferenciales”** [RAE<sup>3</sup>], de ella se desprenden un significado, un origen y un concepto, que lo caracterizan, conformando todo el conjunto una teoría económica del costo. El cúmulo de *teorías* constituye **la teoría económica del costo**, expresión que también representa en *economía* a la totalidad del conocimiento abstracto sobre el costo, en cambio cuando quiere hacerse referencia a las integrantes del acervo se cita **las teorías económicas del costo**. Las *proposiciones* integrantes de la *teoría económica del costo* constituyen conocimiento económico y por ello se la adjetiva como **científicas**, diferenciándola así de las de carácter *técnico*.

*Todas las definiciones de economía reconocen que el fin último de ésta es el ser humano y, por tanto, es una ciencia social. Las ciencias sociales se diferencian de las ciencias puras o naturales en que sus afirmaciones no pueden refutarse o convalidarse mediante un experimento en laboratorio. Esto implica que sea muy difícil falsar una determinada proposición económica, lo cual lleva a la proliferación de teorías económicas contrapuestas que permanecen en pugna indefinidamente.* [WIKIPEDIA<sup>24</sup>].

Tal como lo señala el texto bibliográfico precedente es muy difícil falsar las definiciones económicas, cada una tiene su verdad surgida de la praxis y por ende no es rebatible por un *experimento en laboratorio*, todas permanecen en pugna indefinidamente, sin embargo, normalmente prevalece una, la que es aceptada por el consenso generalizado de los estudiosos sobre costos. En un reciente trabajo ya citado, se enuncian las *teorías económicas del costo* exteriorizadas por escuelas y doctrinas [FIGUEIRA<sup>25</sup>], a saber (Fig. 2):

IMPULSOR	TEORÍA ECONÓMICA	SIGNIFICADO DEL COSTO	ORIGEN DEL COSTO
----------	------------------	-----------------------	------------------

DEL COSTO			
Doctrina tradicional contable	Valor de costo	Precio de compra	Compraventa
Escuela clásica económica	Valor económico	Sacrificio o Esfuerzo	Trabajo
Escuela Psicológica	Valor subjetivo	Valor dado por un sujeto	Operación
Escuela Econ. Contemporánea	Costos alternativos	Cosa desplazada	Decisión
Doctrina Econ. Contemporánea	Remuneración de factores	Compensación	Relación de intercambio
Doctrina contable moderna	Valor corriente	Precio actual de compra	Compraventa
Oscar M. Osorio	Sacrificio de bienes	Bienes económicos	Aplicación de bienes
Marcelino Figueira	Objeto de inversión	Recurso invertido	Acto de Inversión
Enrique N. Cartier	Relación insumo- producto	Vinculación	Proceso productivo

Fig. 2

TEORÍA ECONÓMICA DEL COSTO es un conjunto de PROPOSICIONES CIENTÍFICAS reconocidas como enunciados científicos que definen y caracterizan racionalmente el FENÓMENO ECONÓMICO COSTO.

### SISTEMA CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS



Fig. 3

La *búsqueda por conocer y explicar la realidad del costo* conduce a reflexionar sobre que sucede cuando el *fenómeno económico* se concreta en un *hecho real*, llevando entonces a argumentar acerca del “costo de...”, es decir, sobre un “costo determinado” para el logro de un propósito perseguido por un ente, siendo el objeto de la investigación el conocimiento concreto o aplicado a efectos de comprender que ocurrió, acontece o se prevé acaecerá. La expresión “costo de...” es genérica, representándose con los puntos suspensivos a los vocablos posibles que identifican cada objeto del costo (Vg.: producción, adquisición, etc.)

El **sistema conceptual de la contabilidad de costos** (Fig. 3) explicita el conocimiento concreto tomando como contexto a la **realidad patrimonial** para aplicar la *teoría económica del costo* y también interpretar la *normativa existente*.

En el módulo “**costo de...**” se tomó de la *realidad patrimonial* que constituye el *entorno* del sistema el “*tránsito de bienes*”, es decir su cambio de estado, para investigar la **realidad del costo** en procura de responder **¿qué sucede?** hallando que el vínculo con el *contexto* está dado por la identificación del *costo* en la praxis como un **hecho económico** voluntario.

En el módulo **contabilidad de costos** se preguntó **¿qué tipo de disciplina estudia el “costo de...”?** a propósito de investigar el “**costo de...**” como **objeto de estudio**, concluyéndose que **técnica científica** es el vínculo con el *hecho económico*.

El módulo **teoría contable de costos** tuvo por finalidad investigar acerca de la **determinación del “costo de...”** inquiriendo **¿qué tipo de conocimiento entiende sobre ello?** percibiéndose que el vínculo con la técnica es **proposiciones técnicas**.

En el módulo **sistema de costos** se indagó sobre la **organización administrativa-contable de los entes**, investigándose acerca de **¿qué elementos son requeridos para su conformación?** encontrándose que el vínculo con las *proposiciones técnicas* es **informes**.

En el módulo **procesos decisorios** se preguntó **¿qué uso dan los usuarios a los informes emitidos?** para investigar sobre la **gestión de costos** arribándose a la conclusión que el vínculo que da vida a los *informes* es **información**.

De tal forma se establece la siguiente *cadena vincular*



Se expone a continuación el discernimiento realizado para reconocer a cada eslabón y dar razón a la conformación conceptual de los vínculos que unen los conocimientos concretos de los costos.

### **REALIDAD PATRIMONIAL. CONTEXTO PARA EL “COSTO DE...”**

El ámbito dentro del cual se estudia el “**costo de...**” o **costo determinado** es la realidad patrimonial, lo que concretamente ha ocurrido, acontece o se prevé acaecerá, con el *tránsito de bienes*, ¿por qué? Porque...

**Realidad** es la existencia real y efectiva de algo, y **patrimonio** es el conjunto de los bienes propios adquiridos por cualquier título. [RAE<sup>3</sup>]. Todo ente, sea un individuo o una organización, posee “real y efectivamente un *patrimonio*” pues, ante la *escasez de recursos naturales* el ser humano para existir está obligado a atesorar bienes -*ahorro*- que adquiere con el propósito de utilizarlos en pos de su subsistencia -*consumo*- o emplearlos en sustitución -*inversión*- por otros bienes en busca de un mayor bienestar [FIGUEIRA<sup>26</sup>] a través de la *producción* y el *intercambio* tal como se expresara precedentemente al tratar el *fundamento del costo*. “**Patrimonio neto** en economía es la *diferencia entre los valores económicos pertenecientes a una persona física o jurídica y las deudas u obligaciones contraídas*”[RAE<sup>3</sup>]. Este es el pensamiento contable incorporado a la última edición del diccionario, en las anteriores, de acuerdo con lo sostenido por la doctrina especializada, se citaba esto mismo como acepción de *patrimonio* para el ámbito económico, situación que llevó a la interpretación *en muchas obras y pronunciamientos de organismos profesionales*, sobre que *el calificativo neto hace referencia al procedimiento para su cálculo (por diferencia) pero nada aporta, pues patrimonio y*

*patrimonio neto* son sinónimos [FOWLER NEWTON<sup>27</sup>]. Es evidente que *patrimonio* y *patrimonio neto* son sinónimos considerados matemáticamente como la diferencia entre Activo y Pasivo, pero ¡atención! **es erróneo** utilizar estos términos para referirse al resultado de dicha operación, pues conceptualmente esa diferencia aritmética no es otra cosa que el capital económico del ente, cuya titularidad corresponde a los propietarios de la organización y constituye la fuente de financiación del *patrimonio* junto con el endeudamiento o capital de terceros. Por otra parte, se hace referencia a “valores” cuando la realidad cotidiana que registra el diccionario en su acepción general, lo reconoce como un conjunto de bienes, tal como se transcribió en el segundo párrafo de este apartado. Por las razones dadas se entiende que: Patrimonio es la totalidad de bienes, que en su condición de recursos, permiten a un ente desarrollar sus actividades económicas, registrado contablemente como activo. Capital es el residuo del patrimonio (activo) de las deudas u obligaciones (pasivo), de una persona natural o jurídica [FIGUEIRA<sup>28</sup>].

Los recursos patrimoniales se movilizan en procura de los bienes preferidos a partir de un *proceso decisorio* donde, frente a una serie de alternativas, se escoge aquella que racionalmente se considera reportará un mayor beneficio. De hecho se establece una relación de causalidad que está en la esencia contable produciéndose el **tránsito de bienes**, habiendo una *disminución de activo* por los *bienes empleados* reconocida como *costo* (¿qué o cuánto me cuesta...?) y por los *bienes incorporados* al patrimonio un *incremento de activo* entendido como *ingreso* (¿... aquello que prefiero?). Cabe aclarar que el tránsito es de bienes y no de valores como alguna doctrina sostiene, ya que los valores no circulan sino que se asignan.

## **LA REALIDAD DEL COSTO**

Se planteó como incógnita **¿qué es costo en la cotidiana realidad patrimonial?** encontrando que debía hablarse concretamente de costo determinado para un objeto explícito, genéricamente el “**costo de...**”, identificándolo en la praxis como un **hecho económico** voluntario, ¿por qué? Porque...

“En ciencia, **hecho** es una observación verificable y objetiva. Se suele contraponer a teoría, que es una explicación o interpretación de los hechos” [WIKIPEDIA<sup>29</sup>]. **Hecho** es una “cosa que sucede”. **Acto** es el ejercicio de la “posibilidad de hacer una acción” y también el “resultado de hacerla”. **Acto humano** en filosofía es “el que procede de la voluntad libre con advertencia del bien o mal que se hace”. **Realidad** es la “existencia real y efectiva de algo” [RAE<sup>3</sup>].

En la cotidiana **realidad patrimonial** no existe el *costo in abstracto*, siempre está referido a algo concreto, existe un costo determinado para un objeto explícito, el “**costo de...**” o los “**costos de...**”, representando los *puntos suspensivos la cosa o la actividad* que lo identifica, por ejemplo, “costo del producto NN”; “costo de carga fabril”; “costo zona 02”; “costo financiero o de financiación”; “costo de bienes y servicios vendidos”; etc. Generalmente la pregunta sobre el “costo de...” inquiriere por el total monetario, en cambio la referencia a los “costos de...” tiene como propósito conocer los componentes y el valor de los mismos. El “**costo de...**” es una *realidad*, es algo de existencia real y efectiva relacionado con el *tránsito de los bienes patrimoniales*, es una “cosa que sucede” un **hecho**, “observable y verificable objetivamente”. Es un **hecho económico** por ser la concreción de un *fenómeno económico* sobre el cual ya se argumentó. Como *hecho* es un **acto humano** pues “procede de la voluntad”, se origina por decisión de un sujeto económico que voluntariamente emplea sus bienes, dicho esto independientemente de la concepción del *costo* que se tenga, sacrificio económico o empleo de recursos.

Con la publicación allá por 1494 del tratado de matemáticas de Luca Pacioli que incluye un capítulo donde se describe, como él lo reconoce, el “*método que se utilizaba en Venecia*”<sup>30</sup>, aparecen dos conocimientos diferentes, el método de la Partida Doble para llevar cuenta de las operaciones, y la Contabilidad como disciplina científica cuya génesis fue *dar razón del patrimonio y de su financiamiento*, reconocidos respectivamente como activo, y ‘pasivo + capital’, consagrando como conocimiento abstracto el principio de dualidad. “*El principio de dualidad es un principio que no pertenece a la matemática, estadística o economía, siendo plena y específicamente de la Contabilidad, la cual lo utiliza en su metodología al objeto de conseguir una información sistemática y estructurada de la realidad, consiguiendo en la mente de los usuarios revelar la relación causal que subyace en los fenómenos económicos.*” [MALLO<sup>31</sup>]. El principio de dualidad es el primer conocimiento incorporado por todo contable a través de la frase: “no hay deudor sin acreedor”, es decir, que toda disminución o incremento del *patrimonio o de su financiamiento* tiene como consecuencia inevitable un incremento o disminución del *patrimonio o de su financiamiento*. El costo asumiendo su carácter de *fenómeno económico* se manifiesta en la realidad, campo *específico de la Contabilidad*, como una disminución del patrimonio que se *relaciona causalmente* siempre con un ingreso revelado como un *incremento del patrimonio*. El fenómeno costo se declara como lo que en esencia es un hecho económico y se presenta en forma concreta aludiendo al costo determinado para una cosa o actividad establecida, es el “costo de...” para brindar *información contable sistemática y estructurada de la realidad*.

El “costo de...” ha sido considerado tradicionalmente en forma independiente del *fenómeno económico*, tanto por economistas como por contables, caracterizándolo como *gasto, erogación o desembolso*. La razón primera que llevó a esta situación puede que haya estado del lado de los economistas habida cuenta lo enseñado por el texto “Economía” publicado y utilizado desde hace mucho tiempo internacionalmente, al respecto dice: “*Consideremos una empresa típica que produce q... Sus contables han logrado calcular cuál será su costo total monetario de producir cada nivel diferente de q...*” agregando como “**Definiciones:** el «costo total» representa el gasto monetario global menor necesario para producir cada nivel de producción q.” [SAMUELSON<sup>32</sup>]. En la transcripción precedente se alude al costo total monetario que no es otro que la suma de los valores monetarios de los *costos fijos (CF)* y de los *costos variables (CV) de producción*, es decir, se hace referencia a un “costo de...” que determinan los contables pues se trata de un hecho económico concreto. Ahora bien, al definir se afirma que “el «costo total» representa el gasto monetario global”, vaya lo de global para indicar que comprende a CF+CV, y lo de monetario por entender el *costo* como valor dinerario que homogeniza y facilita el análisis económico. Pero la expresión representa el gasto, está diciendo que «costo es o constituye un gasto» y he ahí por donde quizás se haya entendido erróneamente que *costo* es un *gasto activado* a la espera de un correlativo ingreso, mientras que aquéllas *erogaciones* o *desembolsos* que no poseen tal expectativa se consideran *gastos* en el estado de resultados.

**Gasto** es la acción de gastar y también la cantidad que se ha gastado o se gasta, en tanto que **gastar** es emplear el dinero en una cosa, o bien, deteriorar con el uso, consumir, acabar. [RAE<sup>3</sup>]. Cotidianamente se ejercita la acción de **emplear dinero (gasto)** utilizando una determinada **cantidad de moneda (costo)** que en calidad de recurso disminuye el patrimonio y constituye lo **gastado**, se hace para la adquisición de una **cosa (ingreso)**, la compra de un bien que se incorpora al patrimonio con el propósito de obtener un mayor beneficio. Cuando dichos bienes se deterioran, o se extinguen al consumirlos, o simplemente se acaban, debe considerárselos como un **gasto**, que disminuye el patrimonio y también el financiamiento ya que configura una disminución de resultados (integrante del denominado capital propio). Los bienes patrimoniales adquiridos que se emplean con el propósito de obtener nuevos recursos (**ingreso**) que incrementan el patrimonio para el logro racional de un mayor beneficio, generan **costo**

(más exactamente “**costo de...**”). Ejemplo: cuando alguien comenta -en este kilo de manzanas **gasté** cinco pesos, y un instante después expresa -este kilo de manzanas me **costó** cinco pesos, no está diciendo lo mismo, con la primera frase manifiesta que entregó dinero (gasto) para comprar manzanas, y con la segunda afirma que se desprendió de cierta cantidad de recursos (costo) para obtener las manzanas que prefería al dinero empleado. Como corolario queda que siendo el dinero el instrumento para el intercambio con bienes, existe un gasto representativo del dinero consumido y un costo que caracteriza el truke de bienes habidos. Cabe agregar que en las actividades administrativa, financiera y comercial, respectivamente, para cumplir sus fines se gasta dinero adquiriendo cosas y servicios (recursos) que como costo permiten realizar las acciones que contribuyen a la obtención del *ingreso*.

**Erogación** es *gastar el dinero*. **Desembolso** es la *entrega de una porción de dinero efectivo y al contado para satisfacer un dispendio, gasto, o coste* [RAE<sup>3</sup>]. En textos contables se suele definir el **costo** diciendo «es la erogación...» o también utilizando «es el desembolso...», esto resulta **erróneo** pues ambos términos *erogación* y *desembolso*, como expresa la RAE, *se refieren al acto de entregar dinero para satisfacer otro hecho voluntario, puede ser un compromiso o un costo*. Gasto, erogación o desembolso son actos simultáneos, en tanto el compromiso se asume con anterioridad a los actos señalados, mientras que el costo puede ser simultáneo o anterior a la entrega del dinero.

## **EL “COSTO DE...” COMO OBJETO DE ESTUDIO**

Se responde a la pregunta **¿qué tipo de disciplina estudia el “costo de ...”** diciendo que le corresponde estudiar el “**costo de ...**” a la **contabilidad de costos** la cual tiene por objeto el conocimiento concreto dado su carácter de **técnica científica**, vinculando a ésta con el *hecho económico* voluntario manifiesto en todo “costo determinado”, ¿por qué? Porque...

“Una **técnica** -del griego, *τεχνη* (*téchne*): arte, ciencia, listo- es un procedimiento o conjunto de estos, (reglas, normas o protocolos), que tienen como objetivo obtener un resultado determinado, ya sea en el campo de la ciencia, de la tecnología, del arte, de la educación o en cualquier otra actividad [WIKIPEDIA<sup>33</sup>]. “**Tecnología** es el conjunto de habilidades que permiten construir objetos y máquinas para adaptar el medio y satisfacer nuestras necesidades. Es una palabra de origen griego *τεχνολογος*, formada por *tekne* (*τεχνη*, “arte, técnica u oficio”) y *logos* (*λογος*, “conjunto de saberes”)” [WIKIPEDIA<sup>34</sup>] Para el diccionario técnica es el “Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte; mientras que tecnología (del griego *τεχνολογια*, de *τεχνολογος*, de *τοχνη*, arte, y *λογος*, tratado) conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico [RAE<sup>3</sup>].

La misma fuente consultada WIKIPEDIA expresa que “*ni el habla cotidiana ni los tratados técnicos establecen claramente la diferencia entre tecnologías y técnicas*”..., punto de vista plenamente compartido por quien escribe, como así también los conceptos dados de técnica (reglas, normas o protocolos) y tecnología (habilidades que permiten construir objetos y máquinas). La RAE ha hecho en los últimos años enmiendas sin encontrar definiciones convincentes, en el caso de la *técnica* no establece para qué se sirve de ella la *ciencia*, la interpretación lógica es para la aplicación de sus verdades, y en cuanto a la *tecnología* la ciñe a la aplicación para casos específicos que es lo que sugiere el término práctico. También WIKIPEDIA en el apartado “Economía y tecnologías” dice: “*las tecnologías, aunque no son objeto específico de estudio de la Economía, han sido a lo largo de toda la historia y son actualmente parte imprescindible de los procesos económicos, es decir, de la producción e intercambio de cualquier tipo de bienes y servicios*.”

Por todo lo dicho se califica a la contabilidad como una **técnica científica**, es una **técnica** por «constituir un *conjunto de reglas o normas* que tienen por objeto dar concreta razón del patrimonio de los sujetos y su financiamiento», y **científica** por que sus *proposiciones* -teorías- aplican el conocimiento abstracto de la economía. Algunos autores consideran que la Contabilidad es una *ciencia fáctica* independiente de la Economía, manteniendo con ella relaciones de afinidad, esto no es compartido por quien escribe como ha sido fundamentado en párrafos precedentes.

Expresa FERNANDO GUTIERREZ HIDALGO *siguiendo a Johnson y Kaplan (1988) que antes del siglo XIX las transacciones tenían lugar en el mercado y la eficiencia para el empresario se reducía a obtener más dinero de las ventas que el que debía pagar a sus proveedores de materia prima y trabajo. Agregando que “según The Academy of Accounting Historians, hasta 1885, año en el que se publicó un libro de Netcalfe titulado “The Cost of Manufacturers” no se puede hablar de contabilidad de costes como disciplina contable”*.<sup>35</sup>

Hasta el advenimiento de la Revolución Industrial (1776) al artesanado familiar, comerciantes y banqueros, sujetos del contexto económico de ese entonces, les preocupaba: 1) la *rendición de cuenta* final, ¿cuánto ganamos?, reflejada en el Cuadro de Ganancias y Pérdidas; 2) el *crédito*, ¿quiénes nos deben, a quién debemos, y cuánto?, manifestado en la Cuenta Corriente; y 3) los recursos disponibles ¿cuánto tenemos?, mostrados en el Balance de Situación.<sup>36</sup> Por ello, la técnica contable era sinónimo de teneduría de libros, proveyendo los sistemas contables informes basados en el método de registración por partida doble.

La necesidad informativa de las unidades de producción emergentes de la revolución industrial, durante todo un siglo no *encontró respuesta de las prácticas contables*, recién con la *segunda etapa del capitalismo industrial, que cabe situar entre las dos últimas décadas del siglo XIX y las dos primeras del XX, las necesidades de información y sobre todo las de control, se incrementan de manera decisiva* [CAÑIBANO<sup>37</sup>]. Con el siglo XX aparecen los refinamientos de las técnicas de producción en masa y las inversiones de capital en operaciones de gran complejidad y magnitud. Ello motivó el desarrollo de la *contabilidad de costos para satisfacer las necesidades del empresario en la fijación de precios y ayudarlo en la toma de decisiones empresarias* [CHAPMAN<sup>38</sup>]. De hecho, la contabilidad de costos constituye una disciplina contable y ha perdurado hasta nuestros días, algunos autores la circunscriben a los *costos industriales*, para otros abarca a todos los costos de un ente, posición aquí asumida, y forma parte de la llamada Contabilidad de Gestión.

Lo que no puede admitirse es la actual consideración en algunos medios académicos, de la *contabilidad de costos* como un *sistema de información contable*, es y será una *disciplina científica* y la aplicación de sus verdades permite desarrollar *sistemas de costos* en diversas organizaciones que se erigen como *herramientas operativas*. Esta calificación de la *contabilidad de costos* como un *sistema* es consecuencia de la confusión con la asignatura universitaria *Costos* que la contiene, habida cuenta que nace *Costos* sin el aditamento “contabilidad” para mostrar su independencia, no científica sino académica, de la asignatura Contabilidad, y con el correr del tiempo pasó a designarse con ese nombre a la disciplina, mientras que “contabilidad de costos” quedó a la deriva sin explicarse bien que era hasta encontrar una respuesta de circunstancia en la cualidad de “sistema de información”.

La gran depresión mundial de los años treinta provocó un desmedido desarrollo de lo que hoy conocemos como contabilidad financiera aplicando todos los esfuerzos investigativos a la teoría contable orientada al diseño de *sistemas* que conformaran las expectativas de los usuarios externos, dejando consecuentemente de lado las necesidades informativas de quienes dirigían las empresas. De acuerdo con GUTIÉRREZ HIDALGO “se desarrollaron

sistemas de contabilidad financiera destinados a los inversores y acreedores con el objetivo de controlar el rendimiento de los directivos. La regulación establecida por los mercados de valores, por los auditores a través de su organización profesional American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y después de la legislación de comienzos de los años 1930, por la Securities and Exchange Commission (SEC), generaron una demanda de estados financieros periódicos y auditados de acuerdo a unas reglas rigurosas.”<sup>39</sup>

Siguiendo a CHAPMAN en la segunda mitad del siglo XX “evoluciona vertiginosamente una disciplina nacida a mediados del siglo XIX en EE.UU y que crece y vigoriza después de la Segunda Guerra Mundial: la administración de empresas. En ésta se enfatizan las necesidades de la información contable para el empresario y para el directivo de empresas y nace así el concepto de la contabilidad gerencial”<sup>40</sup>. Cabe acotar que nace el concepto científico de separar en dos ramas a la contabilidad, en función de los diferentes objetivos de los usuarios de la información. Desde aquella revolucionaria contabilidad de eficiencia (Beyer 1963) pasando por la contabilidad gerencial (Herrscher 1979) y recientemente por las llamadas contabilidad administrativa y contabilidad directiva, hasta llegar a la actual contabilidad de gestión, mucho y bien se ha escrito, es más, algunos autores consideran que todas las denominaciones citadas no son más que contabilidad de costos. En este trabajo considerase que la “contabilidad de gestión” comprende respectivamente a la “contabilidad de costos” y al “planeamiento y control de gestión” como ramas de la misma.

La **Contabilidad** es una disciplina técnica para producir informes acerca del patrimonio y de su evolución en cualquier tipo de organización, que coadyuven a la toma de decisiones internas y externas al ente, interpretando para su cometido los efectos de actos y hechos con repercusión económica relativos al pasado, al presente y los proyectados.

La **Contabilidad de costos** es una disciplina técnica, rama especializada de la Contabilidad e integrante de la Contabilidad de Gestión, que interpreta las causas y efectos derivadas del tránsito de bienes patrimoniales para producir informes sobre la administración pasada, presente y proyectada de los recursos de un ente, aludiendo tanto a su composición como a la eficiencia en el empleo de los mismos, con el propósito de coadyuvar en el proceso de toma de decisiones en la organización.

La *Contabilidad de costos* estudia los hechos y actos concretos que se dan en la praxis empresarial, siendo este el fundamento por el cual se confirma la vinculación entre el **hecho económico “costo de...”** y la **técnica científica** que los interpreta.

### **DETERMINACIÓN DEL “COSTO DE...”**

Se orientó la investigación hacia la determinación del hecho concreto y por lo tanto no se habla del costo, sin otro aditamento, sino del “costo de...”, el costo determinado para un bien o una actividad, a propósito de responder a ¿qué tipo de conocimiento entiende sobre ello?, llegando al convencimiento que la **teoría contable de costos** contiene las **proposiciones técnicas** que constituyen el vínculo con la *técnica científica*, ¿por qué? Porque...

En el apartado sobre *definición del costo* se razonó sobre el término teoría y dijo que constituye un conjunto ordenado de proposiciones. Ahora corresponde discernir sobre este conocimiento refiriéndolo a la *realidad patrimonial*, a la praxis empresarial donde se habla del costo como un hecho económico concreto, interesa el “costo de...”, es decir, el costo determinado para una realidad cotidiana de la cual preocupa poseer información, y es entonces la *contabilidad de costos* como **técnica científica** la que tiene por objeto su

estudio, transmitiendo su saber mediante **proposiciones técnicas** que expresan el conocimiento concreto cuyo ordenado conjunto se lo nombra como **teoría contable del costo**. Al respecto, existe un abundante aporte doctrinario, aunque no tan ordenado como sería de desear, habida cuenta que, como ya se dijera en el apartado citado, por tratarse de un conocimiento de una ciencia social resulta difícil falsarlo y por ende proliferan proposiciones contrapuestas que permanecen en pugna indefinidamente.

“El costeo es, simplemente, el proceso de acumulación de los insumos necesarios para producir un bien o prestar un servicio” [LÓPEZ COUCEIRO<sup>41</sup>]. En idioma castellano “costeo” es la conjugación en primera persona del verbo “costear” que significa “*pagar o satisfacer los gastos de algo. Costear los estudios de alguien. Costear una expedición*” [RAE<sup>3</sup>]. “...*siempre y cuando no se pretenda una jerigonza profesional, se propone desterrar la expresión «costear» y en beneficio del idioma remplazarla por «determinar el costo»*” [FIGUEIRA<sup>42</sup>]. El término cuestionado es común encontrarlo en la literatura iberoamericana, no así en la europea. Determinar es “*Señalar, fijar una cosa para algún efecto*” mientras que fijar es “*Limitar, precisar, designar de un modo cierto*” [RAE<sup>3</sup>]. De tal forma, la determinación del costo consiste en la interpretación de los actos económicos en busca de la riqueza empleada como causa y el ingreso patrimonial como efecto.

**Determinar el costo** es la acción o procedimiento administrativo para *precisar* y *agrupar* a los recursos empleados que tienen por objeto la incorporación racional de nuevos recursos al *patrimonio*, designándolos ciertamente y valorizándolos monetariamente. Comprende dos acciones independientes y relacionadas: *integración* y *valoración*, y otras derivadas de ellas (Fig. 4) que dan lugar a la aplicación de modelos, métodos, procedimientos para cada modo operativo y en general a toda otra herramienta que satisfaga las necesidades informativas de los usuarios.

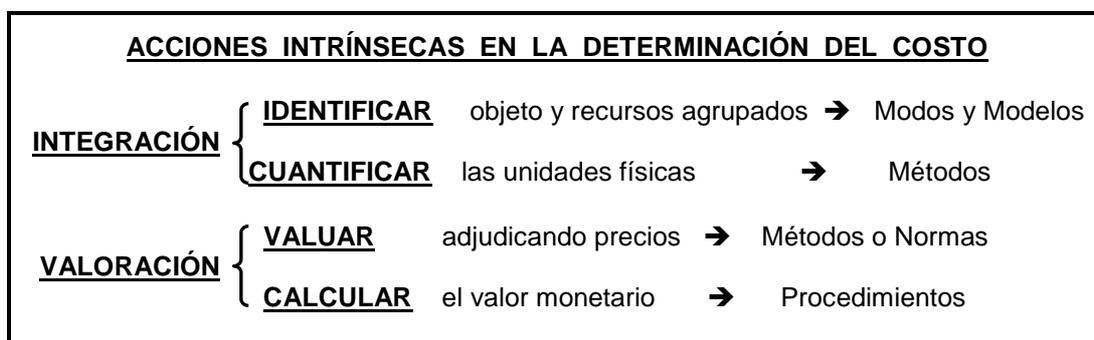


Fig. 4

La “integración” consiste en *explicitar* primero el objeto -recurso que ingresa al patrimonio- para agrupar los recursos invertidos en él, luego se procede a encontrar **cuáles** son los costos involucrados *identificándolos* por sus nombres y, posteriormente, establecer **cuántas unidades físicas** están comprendidas. Complementariamente mediante la “valoración” se **valúa asignando los precios unitarios** a los recursos empleados, para **calcular** el valor monetario del costo multiplicando precio por unidades.

“La necesidad de precisar cuáles son los costos en una organización lleva a lo que en la **Teoría General de los Costos** se denomina “modelo de costos”, esto es, el esquema teórico que interpreta la realidad patrimonial del ente para obtener los “costos totales” correspondientes a cada “objeto de costo”. La mensuración de las unidades físicas y la determinación de su valor se efectúa mediante “métodos de costos” que permiten medir la eficiencia en la gestión y los resultados obtenidos” [FIGUEIRA<sup>43</sup>]. Dicha fuente expresa que *han sido desarrollados por la doctrina los siguientes “modelos de costos”* (Fig.5) que intrínsecamente constituyen **proposiciones técnicas**:

<b>Modelo de Costos por Absorción</b> = materias primas + mano de obra + carga fabril
---

<b>Modelo de Costos Variables</b> = materias primas + mano de obra (variable)
<b>Modelo de Costos Basados en Actividades</b> = materias primas + mano. de obra + carga fabril
<b>Modelo de Costos de Materias Primas</b> = materias primas

Fig. 5

Agregando que, en lo atinente a mensuración la doctrina en general concuerda con los siguientes “métodos de costos” (Fig. 6), que sin duda son también **proposiciones técnicas** integrantes de la **teoría contable de costos**:

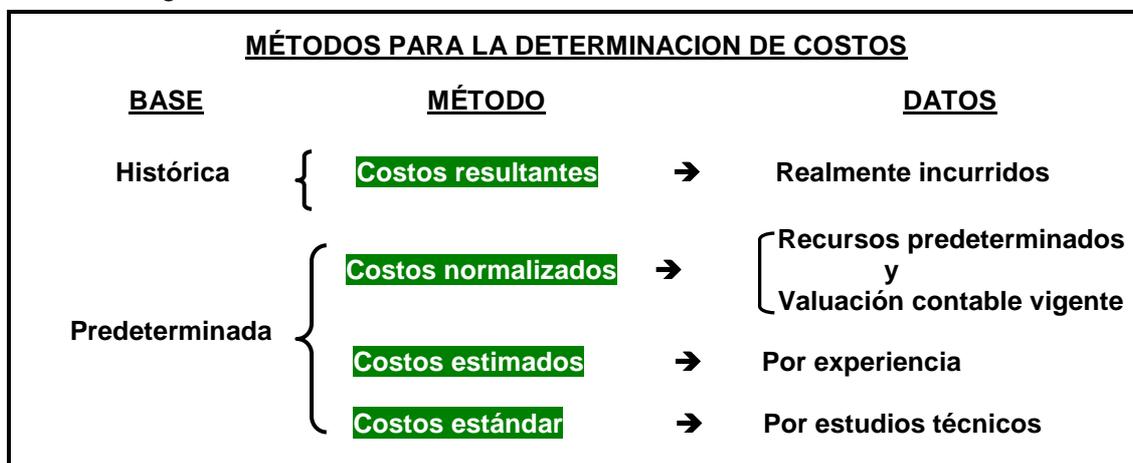


Fig. 6

Cualquiera de los métodos indicados puede combinarse con uno cualquiera de los modelos de costos descriptos precedentemente, a efectos de conformar un sistema de costos concreto aplicable a un ente específico. Cabe agregar que, por lo general, la literatura iberoamericana oculta el concepto intrínseco tanto de modelos, métodos como de sistemas de costos, al señalar erróneamente a cualquiera de ellos como “costeo”, probablemente a consecuencia de una mala traducción del inglés “costing”, término que no tiene en castellano un equivalente, es un fiel intérprete del sentido y la idiosincrasia angloamericana. Por ejemplo: costeo variable (modelo); costeo estándar (método); costeo integral (sistema que integra modelo por absorción y método normalizado).

La identificación del objeto para la concentración de costos exige el análisis previo del modo operativo, por órdenes, por procesos, por actividades, para determinar los procedimientos aplicables a cada caso, que ampliamente han sido desarrollados por la doctrina constituyendo, por supuesto, **proposiciones técnicas**.

TEORÍA CONTABLE DEL COSTO es un conjunto de PROPOSICIONES TÉCNICAS reconocidas como <u>preceptos técnicos</u> que definen y caracterizan racionalmente el <u>hecho económico</u> “costo de...”.
---

## **ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVO-CONTABLE**

Investigando acerca de la **organización administrativa-contable de los entes** se llegó a la conclusión que la misma se manifiesta a través de un sistema contable del cual forma parte un **sistema de costos** el cual contiene las **proposiciones técnicas** necesarias para dar cuenta del “costo de...” mediante **informes** que constituyen el vínculo de unión, ¿por qué? Porque...

“Un **sistema** (lat. *systema*, proveniente del griego *σύστημα*) es un conjunto integrado, real o abstracto, de componentes o partes que se interrelacionan” [WIKIPEDIA<sup>44</sup>]. Para el diccionario es un “conjunto de cosas que ordenadamente relacionadas entre sí contribuyen a determinado objeto [RAE<sup>3</sup>]. La definición más exacta dice que “es un

conjunto de elementos dinámicamente relacionados formando una actividad para alcanzar un objetivo operando sobre datos/energía/materia para proveer información//energía/materia [MONOGRAFÍAS.COM<sup>45</sup>]. Este último razonamiento acerca de que es un “sistema” interpreta la sencilla mecánica que se utiliza tanto para la implementación como para el análisis de lo vigente y se refleja gráficamente en su conformación básica de la siguiente manera, ampliamente conocida (Fig. 7):

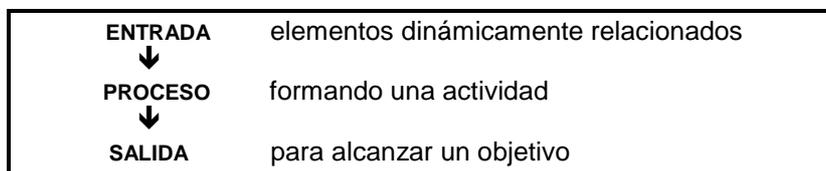


Fig. 7

El cúmulo de conocimientos sobre *sistemas* integra la **Teoría de Sistemas**, que conceptuamos como «el conjunto de **proposiciones técnicas** que crean condiciones de aplicación en la realidad empírica». Las organizaciones tienen todas las características como para ser analizadas como un sistema y habida cuenta que todo *sistema* existe dentro de otro *sistema más grande*, la **organización administrativa-contable** puede ser asumida aplicando los conceptos propios de esta temática y a su vez entender que existe como *subsistema* un “*sistema contable*” del cual forma parte el sistema de costos cuyos *elementos de entrada* son las *proposiciones técnicas* elaboradas por la doctrina y el *factor humano* que hace posible el desarrollo de la *actividad* conducente a la obtención de los **informes** que dan cuenta del “costo de...” para ser usados en el proceso de toma de decisiones (Fig. 8):

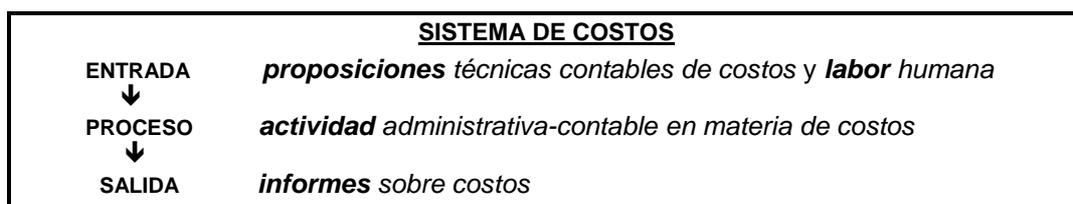


Fig. 8

Cada organización implementa su propio sistema de costos, debido al arte que *contables* despliegan con habilidad e idoneidad en función de las particulares características y necesidades informativas del respectivo ente, llevando los conocimientos teóricos a la práctica. Son elementos de entrada **modelos, métodos y procedimientos**, que se combinan convenientemente para lograr el objetivo informativo. Cuando se cita la aplicación concreta en un ente de un modelo, un método o un procedimiento es correcto utilizar el término “*sistema*”, no así cuando se hace referencia genérica a alguno de ellos, por ejemplo: es válido afirmar “el *sistema de costos* de la empresa es de *costos estándar*”, es incorrecto decir “el *sistema* (debe decirse método) de *costos estándar* es el que se recomienda para...” El vocablo “*sistema*” es aplicable a situaciones particulares, en tanto las *proposiciones* (modelo, método, procedimiento) hacen referencia a cuestiones genéricas. Desde la óptica de la *teoría de sistemas* se caracteriza al **sistema de costos** como un “*sistema abstracto*, al que llamamos *software*, compuesto por *conceptos, planes, hipótesis e ideas*” [MONOGRAFÍAS.COM<sup>46</sup>].

## **GESTIÓN DE COSTOS**

En el campo de la praxis empresarial se planteo como incógnita **¿qué uso dan los usuarios a los informes emitidos?** pregunta orientada a saber sobre la utilidad que prestan los *informes* en los **procesos decisorios**, concluyendo que constituyen **información** para los que **gestionan costos**, ¿por qué? Porque...

Tanto las organizaciones como los entes individuales, tengan o no fines de lucro, cuentan con un *patrimonio* compuesto por determinados recursos sobre los que se requiere ejercer ordenadamente cierta actividad para cumplir con los objetivos y metas propuestas, resultando necesario en consecuencia **administrar**, esto es «coordinar los recursos disponibles en procura del fin previsto», que implica una constante y superpuesta toma de decisiones a partir de ciertos datos propios y otros tomados del entorno, comunicándose ambos en forma inteligible por medio de «informes» que, cuando son interpretados por el receptor se convierten para él en «información». (Fig. 9) [FIGUIERA<sup>47</sup>].

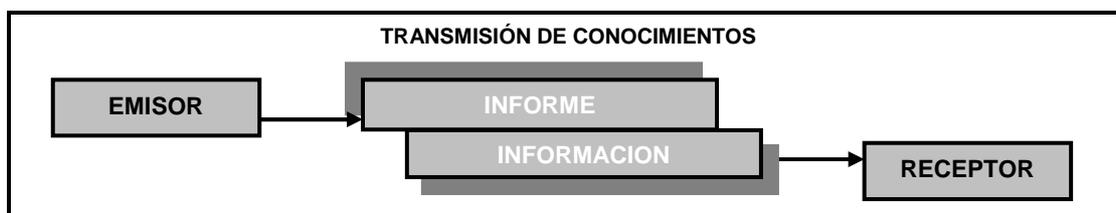


Fig. 9

En toda organización se desarrollan constantes y superpuestos **procesos decisorios** que hacen a la **gestión de costos** cuyo propósito es la coordinación eficiente de los *recursos disponibles*, para tal cometido se requiere contar con informes acerca del “costo de...” los cuales al ser utilizados como soportes de las *alternativas* adoptadas se convierten en **información** para quienes los consideraron. Un *informe* no leído, no es *información*, es un derroche de recursos, no tiene valor agregado.

### SISTEMA CONCEPTUAL DE LA TEORÍA GENERAL DE COSTOS



Fig. 10

En **TEORÍA ECONÓMICA DEL COSTO** se estudia el *costo* como un fenómeno en sí mismo dentro del ámbito de la *ciencia*, la Economía, constituyendo por ende *conocimiento abstracto* que se manifiesta por medio de proposiciones de carácter científico. En **TEORÍA CONTABLE DE COSTOS** se establecen los procedimientos y normas aplicables a la realidad económica de los entes para la determinación del costo, en el marco de la Contabilidad de Costos, técnica científica derivada de la Economía, conocimiento concreto o aplicado que se trasmite a través de proposiciones caracterizadas como técnicas. Ambas **teorías** se integran en un solo cuerpo de conocimiento teórico, la **TEORÍA GENERAL DE COSTOS** (Fig. 10)

En 1984 aparece en Argentina la idea de reunir bajo la denominación **TEORÍA GENERAL DEL COSTO** «*los principios o formulaciones básicas en que se sustenta la disciplina*» [CARTIER<sup>48</sup>]. En 1992, ya en el ámbito iberoamericano, una ponencia argentina decía «*La TEORÍA GENERAL DEL COSTO es quizás una teoría en gestación. La misma, en su extensión debería abarcar lo relativo a la cuantificación y medición de los costos (aspecto contable) a partir de una fundamentación económica de los fenómenos propios de la gestión empresarial*» [CARTIER Y OSORIO<sup>49</sup>]. Un año después 1993, esta idea es presentada en el III Congreso Internacional de Costos manifestando que «*el objeto de este trabajo es sostener la necesidad de formalizar una TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS, y los principios de*

ella, dentro de la Contabilidad, o si se prefiere de la Contabilidad de Costos, aplicable no solo a la empresa sino a cualquier unidad económica...», agregando «Creemos que la teoría general de los costos, cuya formalización proponemos, es una Teoría científica,..» [OSORIO<sup>50</sup>]. En el 2002 la idea de la fundamentación económica de los fenómenos es desarrollada en el nivel internacional definiéndose «TEORÍA DEL COSTO es el conjunto de enunciados científicos referidos al costo como fenómeno económico relacionado con la evolución del patrimonio del ente», al mismo tiempo que se ratificaba la idea contable de la Teoría general de costos. [FIGUEIRA<sup>51</sup>]. Es este el justo reconocimiento a los antecedentes que llevan hoy a proponer el cambio de denominación de la tradicional TEORÍA GENERAL DE COSTOS por TEORÍA CONTABLE DE COSTOS y TEORÍA DEL COSTO por TEORÍA ECONÓMICA DEL COSTO, reservando la designación TEORÍA GENERAL DE COSTOS para la suma de ambas, como el nombre que integra el conocimiento teórico sobre costos.

TEORÍA GENERAL DE COSTOS es el conjunto de **enunciados científicos** relacionados con el **costo** como *fenómeno económico* y de los **preceptos técnicos** que hacen a su *determinación* como *hecho económico voluntario* en la praxis empresaria.

### EPÍLOGO: INTEGRACIÓN DE LOS CONOCIMIENTOS DE COSTOS

Como corolario de la investigación efectuada se muestra la integración de los *conocimientos de costos* pertenecientes a la *teoría económica* y a la *técnica* contable y a la *administrativa* (gestión) (Fig. 11):



Fig. 11

La *ciencia*, conocimiento abstracto, se manifiesta a través de la **teoría económica del costo** y la *técnica científica*, conocimiento concreto, mediante la **teoría contable del costo**. La suma de ambas teorías conforma la **teoría general de costos**. Aplicar prácticamente este saber a los entes constituye un *arte*, es la habilidad e idoneidad de

quienes establecen el **sistema contable**, el cual permite obtener los **informes del "costo de...."** que permiten la **gestión de costos** en cada organización.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y COMENTARIOS

- <sup>1</sup> Sentencias seleccionadas de: La ciencia: es un asunto de palabras. Juan Manuel Silva Camarena. Revista Contaduría y Administración N° 212 enero-marzo 2004 Pág. 5 Universidad Autónoma de México.
- <sup>2</sup> Ídem<sup>1</sup>.
- <sup>3</sup> Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española, vigésima segunda edición, 2001.
- <sup>4</sup> Ver: Breves reflexiones sobre la vinculación entre investigación y docencia. María Rut Azerrad. Revista Costos y Gestión T° XIII N° 53 Pág. 479, Buenos Aires 2004.
- <sup>5</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema>". Esta página fue modificada por última vez el 29 sep 2008.
- <sup>6</sup> Aplicación del significado dado por el: Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. vigésima segunda edición, 2001.
- <sup>7</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Conocimiento>". Esta página fue modificada por última vez el 04 oct 2008.
- <sup>8</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Economía>". Esta página fue modificada por última vez el 07 oct 2008.
- <sup>9</sup> Obtenido de "[http://es.wikipedia.org/wiki/Teoría\\_económica](http://es.wikipedia.org/wiki/Teoría_económica)". Esta página fue modificada por última vez el 25 oct 2008.
- <sup>10</sup> La capacidad de producción y los costos. Oscar M. Osorio. Ediciones Macchi, 1986. Pág. 13
- <sup>11</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Fenómeno>". Esta página fue modificada por última vez el 07 sep 2008.
- <sup>12</sup> Consultar: El costo y sus teorías en cuatro palabras. Marcelino Figueira. XXVIII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Mendoza, 2005. Publicado en La Ley Online, Buenos Aires, octubre 2006; y presentado para el "Premio Consagración Academia Nacional de Ciencias Económicas 2008".
- <sup>13</sup> Teoría de la Contabilidad. Mario Biondi. Ediciones Macchi 1999. Pág. 16.
- <sup>14</sup> Ídem <sup>13</sup> Pág. 19. Paradigma es una opinión, una tesis, una idea, un modo de pensar sobre un tópico determinado.
- <sup>15</sup> Resolución Técnica N° 17 FACPCE.
- <sup>16</sup> Una comparación entre el modelo económico y el modelo empírico del comportamiento de los costos de producción. Carlos A. Morbelli. Administración de Empresas, tomo XVI, pág. 834. Ediciones de Contabilidad Moderna, 1986.
- <sup>17</sup> La capacidad de producción y los costos. Oscar M. Osorio. Ediciones Macchi, 1986. Pág. 198.
- <sup>18</sup> Contabilidad de costos e informaciones extracontables. Santino Furlan y Piero Provenzali. Ediciones Deusto, 1977. Pág. 53.
- <sup>19</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Ciencia>". Esta página fue modificada por última vez el 07 oct 2008.

- 
- <sup>20</sup> Ídem <sup>19</sup>.
- <sup>21</sup> Fuente: Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Biondi, Mario; Fortini, Hernando; López Santiso, Horacio; Luppi, Hugo; Otero, Alfonso; Oterial, Luis; Slosse, Carlos; Urriza, José. Trabajo de congreso publicado por Administración de Empresas Tomo VI Pág. 345, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires 1975.
- <sup>22</sup> Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. Oscar M. Osorio. Costos y Gestión. T° III N° 10, 1993, Pág. 135.
- <sup>23</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Ciencia>". Esta página fue modificada por última vez el 07 oct 2008.
- <sup>24</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Economía>". Esta página fue modificada por última vez el 07 oct 2008.
- <sup>25</sup> Ídem <sup>12</sup>
- <sup>26</sup> Ver: Filosofía del costo. Marcelino Figueira. XXII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Concordia 1999.
- <sup>27</sup> Cuestiones Contables Fundamentales. Enrique Fowler Newton. Ediciones Macchi, 1991. Pág. 42.
- <sup>28</sup> Ver: Replanteo terminológico y conceptual en la apropiación de ingresos y costos como resultados económicos. Marcelino Figueira. XXIV Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba 2001.
- <sup>29</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Hecho>". Esta página fue modificada por última vez el 15 feb 2008.
- <sup>30</sup> Tractatus XI de computis et scripturis. Lucas Pacioli. Traducción al español de la versión en italiano moderno. Ediciones UADE, 1995.
- <sup>31</sup> Contabilidad Analítica. Carlos Mallo. Instituto de Planificación Contable, Madrid, España, 1986. Pág. 95.
- <sup>32</sup> Economía, Paul A. Samuelson. Undécima edición, McGraw-Hill, México 1984. Pág 498 y 499
- <sup>33</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Técnica>". Esta página fue modificada por última vez el 29 sep 2008.
- <sup>34</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Tecnología>". Esta página fue modificada por última vez el 12 ene 2009.
- <sup>35</sup> Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). Fernando Gutiérrez Hidalgo. DE COMPUTIS Revista Española de Historia de la Contabilidad N° 2 Junio 2005. Pág. 103.
- <sup>36</sup> Composición hecha siguiendo las ideas de Enrique G. Herrscher, Contabilidad Gerencial, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979. Cap. 2.
- <sup>37</sup> Prólogo de Leandro Cañibano Calvo para "Contabilidad Analítica, Carlos Mallo, Instituto de Planificación Contable de España, Madrid, 1986".
- <sup>38</sup> Prólogo de William Leslie Chapman para "Contabilidad Gerencial, Enrique Herrscher, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1979".

- 
- <sup>39</sup> Ídem <sup>35</sup> Pág. 109.
- <sup>40</sup> Ídem <sup>38</sup>
- <sup>41</sup> Metodologías de costeo. Edmundo López Couceiro. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1985.
- <sup>42</sup> Costeo, incorrección idiomática encubridora de inexactitudes conceptuales. Marcelino Figueira. XXIII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Rosario, 2000.
- <sup>43</sup> Los conceptos contables derivados de la teoría de las restricciones están dentro de la teoría general de costos. Marcelino Figueira. XXVII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Tandil, 2004.
- <sup>44</sup> Obtenido de "<http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema>". Esta página fue modificada por última vez el 29 sep 2008.
- <sup>45</sup> Teoría de sistemas. Ronald Solano. [www.monografias.com](http://www.monografias.com). Consultado en noviembre 2008.
- <sup>46</sup> Ídem <sup>45</sup>
- <sup>47</sup> Encuadre conceptual de contabilidad y costos. Marcelino Figueira. XVII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos y Primeras Jornadas Iberoamericanas de costo y contabilidad de gestión, Trelew, Mención Premio Dr. José F. Punturo, 1994.
- <sup>48</sup> Bases para la discusión de las formulaciones generales de la disciplina costos. Enrique Nicolás Cartier. VII Congreso Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba, 1984.
- <sup>49</sup> Teoría general del costo, un marco necesario. Enrique N. Cartier y Oscar M. Osorio. Evento científico Contabilidad, Finanzas y Auditoria en el proceso de integración iberoamericana, Ciudad de La Habana, Cuba, 1992.
- <sup>50</sup> Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. Oscar Manuel Osorio. Trabajo leído como Conferencia inaugural en el III Congreso Internacional de Costos, Madrid 1993. Publicado en Costos y Gestión, Tº III Nº 10, Pág. 135, Buenos Aires 1993.
- <sup>51</sup> Estudio del fenómeno económico costo. Marcelino Figueira. VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, Punta del Este, Uruguay, 2003.
-