

De los modelos de observación en la Teoría General del Costo¹

Of the observation models in the General Theory of Cost

SANDRA CANALE²
MARCELO PODMOGUILNYE³

Resumen

Para gestionar las organizaciones y resolver los problemas particulares que surgen de la realidad, la técnica debe proveer las herramientas, pero además es necesario contar con los principios y postulados teóricos básicos que brinden sustento a las técnicas de costeo. En este sentido, la Teoría General del Costo (TGC) trata de brindar una estructura lógica para analizar y estudiar un fenómeno económico particular: los costos.

Es importante destacar que las teorías se apoyan o utilizan distintos modelos de observación para facilitar el estudio y la descripción de la problemática bajo análisis. En consecuencia es necesario avanzar en el estudio y el establecimiento de los distintos modelos utilizados en la Teoría General del Costo que ayudan a analizar adecuadamente el objeto de estudio.

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis reflexivo sobre los procesos de acumulación de costos, apoyándose en las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden la marcha en el tiempo de los procesos productivos, en pos de realizar una propuesta sobre el estudio de los modelos de observación de costos. Para el cumplimiento de este objetivo se realizó un análisis interpretativo de textos y trabajos de investigación escritos por autores reconocidos en la disciplina.

JEL: M10, D61.

Palabras clave: costos, teoría, gestión.

Abstract

To manage organizations and solve the particular problems that arise from reality, the technique must provide the tools, but it is also necessary to have the basic theoretical principles and postulates that provide support to costing techniques. In this sense, the General Cost Theory (TGC) tries to provide a logical structure to analyze and study a particular economic phenomenon: costs.

It is important to emphasize that the theories support or use different observational models to facilitate the study and description of the problem under analysis. Consequently, it is necessary to advance in the study and establishment of the different Models used in the General Theory of Cost that help to adequately analyze the object of study.

¹ Trabajo presentado en el XXXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, en la categoría «Aportes a la disciplina», Tucumán, agosto de 2016.

² IAPUCo.

³ IAPUCo.

The objective of this work is to carry out a reflexive analysis on the processes of accumulation of costs, relying on the rules of a technical-organizational nature that preside over the progress of the productive processes, in order to make a proposal about the study of the cost observation models. To achieve this goal, an interpretative analysis of texts and research papers written by recognized authors in the discipline was carried out.

JEL: M10, D61.

Keywords: Costs, Theory, Management.

1. Introducción

Resulta insoslayable reconocer que la disciplina costos tiene una larga tradición. En la Argentina, a través del tiempo se ha ido evolucionado desde una perspectiva donde se buscaba la comprensión y difusión de técnicas para la solución de problemas hacia el desarrollo de una teoría que brinde sustento a las metodologías empleadas.

De este modo, de la mano de un grupo de docentes que fueron los pioneros y precursores, se ha desarrollado la Teoría General del Costo (TGC) en la búsqueda de brindar un basamento lógico para el estudio de los costos. Esta teoría ha sido un avance importante para el logro de un ordenamiento y sistematización de los conceptos de la disciplina, contribuyendo de modo fundamental en la docencia, la transmisión de conocimientos y la práctica profesional.

Es importante considerar que los desarrollos de la TGC cuentan con más de un cuarto de siglo de estudio. Algunos conceptos se encuentran consolidados, otros están en revisión y siempre se plantean nuevos desafíos, lo que constituye un incentivo para continuar trabajando en pos de avanzar en su desarrollo.

En un trabajo presentado en el XXX Congreso Nacional de Costos celebrado en Tucumán, el profesor Enrique Cartier aborda de manera muy clara tres cuestiones fundamentales referidas a la denominada TGC, a saber: de qué tipo de teoría se trata, qué significación tiene su condición de «general» y cuál es el campo del conocimiento en que se enmarca.

Allí, específicamente respecto de la condición de teoría general expone «encuentro que, dentro de la problemática de los costos y de su determinación, existen temáticas particulares que justifican la creación de 'teorías específicas' de la que se extrae la 'teoría general' que propugnamos». Luego agrega que podría abordarse una «teoría de la acumulación de los costos», entre otras, que plantee la cuestión de la problemática a resolver para concentrar costos, conforme las particularidades de los procesos de producción.

Por otra parte, de la lectura de los trabajos doctrinarios vinculados a la TGC surge inmediatamente el reconocimiento de modelos de costos relacionados con las consideraciones de necesidad cualitativa y cuantitativa de los factores, una serie de debates en torno a estos modelos y un escaso planteo de la dimensión acumulación de costos.

Se hace necesario comprender que la TGC, lejos de convertirse en un conjunto de postulados o principios «estáticos o inamovibles», está en constante evolución. Desde las

experiencias prácticas de los profesionales que se encuentran enrolados en su desarrollo surgen reformulaciones y redimensionamientos de los conceptos, provocando una sinergia constante entre lo que pasa en las organizaciones, los principios y postulados base de la TGC y los modelos de «observación» mencionados anteriormente.

Ante el interrogante: ¿cuáles serían los modelos de observación de la TGC en la temática de la «acumulación de los costos»? el objetivo de este trabajo es avanzar en una propuesta revisando, los modelos de costos (costeo) propuestos por dicha teoría en cuanto a las consideraciones de necesidad que los analistas deberían practicar a los efectos de dar validez a sus técnicas de costeo.

Para el cumplimiento de este objetivo, se realizó un análisis interpretativo de los textos y trabajos de investigación de autores reconocidos en la disciplina.

2. Reflexiones sobre el accionar técnico y científico

En la introducción de esta ponencia se hace referencia a una evolución en la disciplina de los costos desde la técnica hacia la teoría, en la búsqueda de principios generales que regulen el comportamiento de los costos y el logro de un orden y una sistematización de los conocimientos que se hallan dispersos o diseminados de manera inorgánica. Esta consideración nos lleva a reflexionar sobre el accionar del técnico y del científico. Para tratar de clarificar y comprender las diferencias y los puntos de encuentro entre ambos, parece oportuno e interesante citar las reflexiones vertidas por Bunge (1974: 54):

El científico, sea básico, sea aplicado, se propone averiguar cómo son las cosas. El técnico inventa cosas o bien la manera de controlar (manejar, administrar, mantener, mejorar o destruir) cosas ya conocidas. [...] En una palabra, al par que el científico, sea básico, sea aplicado, busca la verdad para todos, el técnico se sirve de la verdad para alcanzar la utilidad (para alguien).

Los técnicos buscan soluciones a problemas parciales o específicos antes que teorías generales. En el caso del analista en costos, se enfrenta a la necesidad de establecer sistemas de información para organizaciones particulares; a modo de ejemplo, podemos mencionar que puede hallarse frente al desafío de sistematizar información económica para un gran hospital de alta complejidad o para una clínica especializada en enfermedades renales; sin embargo, esto no impide que para realizar su trabajo se nutra y apoye en principios teóricos generales que lo ayuden a resolver su problema.

Es indudable que aun cuando el técnico no tenga como objetivo avanzar en el conocimiento, sino resolver situaciones especiales, su ámbito de actuación no está alejado ni dissociado del científico, por el contrario, debe darse una sana interrelación, dado que los avances en los conocimientos científicos permiten desarrollar nuevas técnicas o herramientas que brinden una utilidad determinada. Por otro lado, el técnico puede detectar a través de su accionar, situaciones especiales no previstas o resueltas, dando origen a interrogantes que nutren a la comunidad científica.

En esta línea de pensamiento, es posible afirmar que para gestionar las organizaciones y resolver los problemas particulares que surgen de la realidad, la técnica debe proveer las herramientas, pero además es necesario contar con los principios y postulados teóricos básicos que brinden sustento a las técnicas de costeo. En este sentido, la Teoría General del Costo trata de brindar una estructura lógica para analizar y estudiar un fenómeno económico particular: los costos. Quien conoce e interpreta la situación a resolver, de seguro encontrará el camino para explicar y solucionar dicha situación. Desde la TGC se plantean los principios y postulados para asistir —a través de los modelos de observación— a los técnicos y los analistas a conocer los problemas, y de ese modo favorecerlos en su resolución.

Es importante destacar que las teorías se apoyan o utilizan distintos modelos de observación para facilitar el estudio y la descripción de una problemática bajo análisis. En consecuencia, es necesario reflexionar sobre los distintos modelos de costos que nos ayudarán a analizar adecuadamente nuestro objeto de estudio.

3. El concepto de modelo

Antes de ingresar en el análisis específico del objeto de este trabajo, resulta necesario reconocer que el término «modelo» es ambiguo, de modo que en este apartado se pretende reflexionar sobre dicho concepto, en pos de tomar una postura que posibilite al lector clarificar desde qué posición doctrinaria se realizan los planteos.

La lectura de bibliografía vinculada a metodología de la investigación permitió detectar, al menos, dos usos distintos para el mismo vocablo: «modelo» como sinónimo de teoría y «modelo» como objeto, concepto o conjunto de relaciones —donde se cumplen los principios de la teoría— utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una porción de la realidad.

La segunda acepción del vocablo es ampliamente utilizada en las ciencias formales, habiéndose desarrollado todos sus conceptos a través de la teoría de modelos. Mosterín (1984: 153) manifiesta:

En las ciencias formales se habla de modelo como de aquello a lo que se refiere la teoría, como lo que está frente a la teoría. [...] Es el sentido que lleva la voz cantante de la teoría de los modelos.

De acuerdo con el autor, lo que incentiva al científico a investigar «no es tanto un individuo aislado como un sistema. Un sistema es una entidad compleja, formada por diversos individuos y por una serie de funciones y relaciones entre esos individuos».

Las teorías pretenden explicar el mundo o los acontecimientos que en él se presentan, tratando de establecer una serie de leyes básicas que permitan relacionar de manera lógica y ordenada determinados fenómenos. Los modelos son conceptos, objetos o sistemas que se utilizan para representar una porción de la realidad. Si se selecciona un

sistema determinado para estudiar en el que se cumplen los principios y postulados de la teoría, entonces dicho sistema es un modelo de esa teoría.

En esta ponencia se opta por el segundo significado: «modelo» como objeto, concepto o sistemas simplificados utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una parte de la realidad. Así, los autores refieren a modelos como sistemas que representan una abstracción de la realidad, permitiendo —a través de su estudio— comprender una parte de un fenómeno más amplio.

Para que ese sistema se transforme en un modelo de la teoría, deben verificarse en dicho modelo los postulados de coherencia lógica de esa teoría. Cabe aclarar que una teoría puede presentar varios modelos, los cuales tienen principios y características comunes y comparten una determinada estructura. Al respecto, Mosterín (1984: 151) expresa:

La estructura asociada con una teoría puede considerarse (intencionalmente) como lo que de común tienen todos los modelos de esa teoría, los rasgos o propiedades comunes a todos ellos, o (extensionalmente) como la clase de todos los modelos de esa teoría.

Por ejemplo, todos los modelos económicos de fijación de precios tienen en común la estructura de mercado.

Finalmente, es necesario considerar que la realidad económica es sumamente compleja, motivo por el cuál es habitual que en las ciencias económicas se seleccionen modelos simples y sencillos, que se puedan analizar con relativa facilidad, pretendiendo de este modo facilitar el estudio de problemas donde una gran masa de información oscurece el objetivo principal, aunque estos sistemas de tan simples, en algunos casos sean irreales o se presenten escasamente en la práctica. En reiteradas oportunidades, surgen críticas a los modelos económicos, alegando que algunos de ellos solo pueden funcionar en casos de mercados con una transparencia y elasticidad perfectas, situación muy difícil de hallar en la práctica. Así, es importante destacar que el objetivo es recortar para no perderse en detalles, no obstante, cabe aclarar que lo que se persigue es encontrar modelos generales que puedan aplicarse a situaciones reales más complejas.

Por otra parte, deberíamos hacer mención a que el tipo de teoría desarrollada condiciona en alguna forma el desarrollo de los modelos. En el caso de la TGC, nos encontramos en presencia de una *teoría descriptiva* que apunta no a exponer *cómo* deberían idealmente calcularse los costos, sino a discernir *qué* se hace cuando se deben determinar costos en el contexto observable. Por otra parte, se trata de una *teoría general*, constituida e integrada por *teorías específicas* que atienden determinadas temáticas particulares referidas al costo. De allí que los modelos se constituirán sobre las bases de la *observación*, que constituye un método para reunir información visual sobre lo que ocurre, lo que nuestro objeto de estudio «hace», o sobre el «cómo se comporta». La observación *descriptiva* significa que el observador no desea modificar la actividad de ninguna manera; en principio, un modelo de observación pretendería observar el fenómeno sin interferencia alguna. La

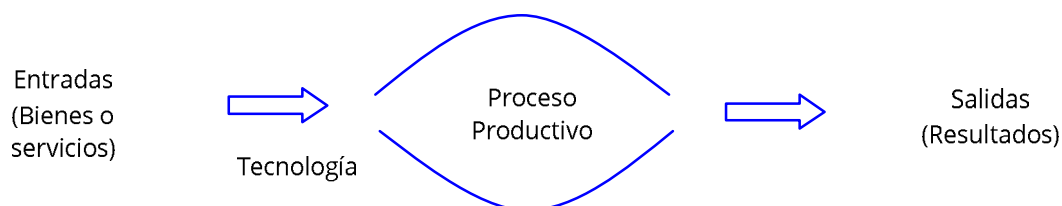
subjetividad del analista quedaría habilitada para el desarrollo de sus propias *técnicas*, las cuales implicarían el *cómo* resolver lo observado,

4. ¿Modelos de acumulación de costos?⁴

Para el análisis de los modelos de observación del fenómeno costo es necesario tomar como punto de partida el concepto de producción entendido en su magnitud amplia, el que conlleva dos sentidos: el técnico y el económico. Consecuentemente, es necesario que los supuestos y las relaciones que se establezcan para dar sustento a la información relativa a los costos sienten sus bases en las leyes técnicas de producción y en leyes económicas de mercado que gobiernan el comportamiento de las organizaciones empresariales.

Es importante retomar el análisis de los elementos que intervienen en cualquier proceso productivo: los factores, las acciones u operaciones y los productos, porque son conceptos que están íntimamente vinculados a nuestro objeto de estudio. En este sentido, tomamos como válidas las expresiones de Cartier (1996: 114): «[...] en el máximo nivel de abstracción, el concepto de COSTO se asocia a las vinculaciones válidas entre los resultados (salidas) de un proceso productivo y los factores considerados necesarios para su obtención».

Gráfico 1. Concepto de costo



Fuente: elaboración propia sobre la base de Cartier (1996).

Los bienes o servicios utilizados como entradas se denominan factores productivos o recursos de la producción. Las salidas son los resultados esperados del sistema. Constituyen el objetivo o los objetivos por los cuales se ha desarrollado el sistema.

Por otra parte, el proceso productivo es el conjunto de actividades u operaciones que se llevan a cabo para transformar los factores en resultados o productos, las que se desarrollan de acuerdo a un determinado modelo tecnológico u organizativo. Siguiendo la idea de García García (1984: 197), consideramos que un proceso productivo es un conjunto de transformaciones productivas interrelacionadas; la relación básica que organiza un con-

⁴ Algunas de las ideas vertidas en este apartado fueron desarrolladas en Canale (2004). «Empresas de Servicios: un análisis teórico». Anales del XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos.

junto de transformaciones productivas en el proceso recibe la denominación de relación de prestación.

Obviamente, si se piensa en la multiplicidad de vinculaciones coherentes entre los factores y las operaciones, entre las operaciones y los objetivos o resultados productivos y entre las acciones u operaciones del proceso productivo, rápidamente es posible concluir que la problemática ligada a la acumulación y determinación de los costos es compleja, motivo por el cual es de suma trascendencia apoyarse en el establecimiento de distintos modelos, donde se verifiquen los principios de la teoría y que permitan comprender de manera más sencilla el «fenómeno costo».

Es importante considerar que el costo no es una magnitud única e indiscutible; por el contrario, es un concepto relativo. La relatividad mencionada está asociada a distintas problemáticas que se plantean, entre las que podemos destacar:

- La consideración de la necesidad cualitativa y cuantitativa de los factores.
- La existencia de distintas estructuras y procesos organizativos.
- La subjetividad en las valoraciones.
- Los usos de información, es decir, el objetivo por el cual un usuario ha demandado o requerido una determinada información vinculada con la temática abordada.

Así, hasta el momento, se ha avanzado de modo interesante sobre los modelos que versan sobre la necesidad cualitativa y cuantitativa, no obstante, para determinar la función o las funciones de producción, es importante realizar también el estudio y la interpretación de la estructura del proceso productivo para llegar a establecer una metodología adecuada de acumulación de costos.

Al respecto, García García (1984: 215) manifiesta «El análisis de la estructura del proceso productivo es la tarea fundamental en el diseño del modelo contable del proceso». A su vez, el autor señala que el análisis de la estructura «consiste fundamentalmente en el despiece de la actividad productiva en operaciones de producción ligadas por la relación de prestación y formando por ello un proceso productivo». Es decir que aún resta analizar las relaciones o vinculaciones entre las acciones u operaciones que son llevadas a cabo en el proceso productivo.

Dada la amplitud del término producción, no existen dudas que pueden presentarse en la práctica una inmensa variedad de procesos a analizar, lo que dota al tema de una complejidad que parece bastante difícil de resolver; sin embargo, como señalan Furlan y Provenzali, 1977: 81):

si en vez de examinar el aspecto tecnológico nos referimos a la ley según la cuál se desarrolla la producción, es decir, a las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden su marcha en el tiempo, las consideraciones a que se llega son radicalmente distintas.

Resulta evidente que si se pretende hallar modelos que permitan analizar las relaciones y vinculaciones entre las operaciones de producción, debemos hallar características del proceso que nos permitan arribar a generalizaciones. De este modo, si se focaliza en la marcha en el tiempo, los distintos tipos de procesos pueden resumirse en pocas clases. Siguiendo a Shroeder (2011), se rescatan para el análisis los siguientes:

a. Según el tipo de flujo físico que sigue el producto dentro de la planta (secuencia de las operaciones):

- Flujo en línea.
- Flujo intermitente.
- Flujo por proyecto.

En el flujo en línea, para la obtención del bien o servicio es necesario realizar una serie de operaciones lineales y secuenciales. En este proceso el producto debe ser estandarizado y necesita circular desde una operación a otra con una secuencia preestablecida, por lo tanto las actividades u operaciones individuales deben, necesariamente, estar articuladas. La organización de los equipos y de los trabajadores se realiza en función del modo en que se fabrica el producto, de manera tal que se realiza una distribución denominada «por producto».

En el flujo intermitente, uno de los rasgos relevantes es la generación de lotes a intervalos discontinuos, para lo cual el proceso se organiza de manera tal que se crean centros donde se agrupan equipos y habilidades de trabajo semejantes o similares, lo que recibe comúnmente la denominación de «distribución por procesos». En estos casos para la obtención del bien o servicio no siempre se necesitan todas las actividades u operaciones, de modo que la circulación solo se produce hacia los centros o sectores que deben intervenir para la generación de la producción, provocándose un movimiento irregular.

El flujo por proyecto se presenta en el caso que deban obtenerse bienes o servicios únicos; en estos casos, el autor menciona que no existe un flujo del producto para el proyecto, sino una secuencia de operaciones.

b. Según el destino inmediato de la producción:

- Para inventario.
- Por pedidos de clientes.

Respecto de la producción por pedido de clientes, pueden darse diversas variantes. Una de ellas sería comenzar recién la producción luego de que el cliente haya dado todas las especificaciones, de modo tal que el producto solicitado es único en todos sus componentes. En estos casos, el cliente participa del diseño, y se hace necesario realizar también una serie de estudios y de acciones específicas en todos los sectores para obtener el encargo particular. Otra variante sería ofrecer productos por catálogos, para lo cual existen ciclos e instalaciones preexistentes, pero recién se comienza la producción ante

el pedido específico de un cliente. Finalmente, pueden fabricarse distintos componentes por anticipado y el producto se arma o ensambla a último momento para ajustarse a los requerimientos del usuario.

En todos los casos, el ciclo del proceso comienza cuando el cliente especifica o requiere el producto que desea, de modo que es factible identificarlo específicamente.

En la producción para stock, en cambio, el ciclo comienza con el productor. El cliente se lleva el producto del inventario si el precio le resulta razonable y, obviamente, si se encuentra en existencia. El proceso de producción busca mantener el inventario.

De acuerdo con las características de los procesos productivos mencionadas anteriormente, caben dos situaciones distintas:

1. Que exista la posibilidad de identificar el producto o los lotes de producción a lo largo del proceso de elaboración, lo que permite relacionar de manera específica la utilización de recursos económicos incurridos con cada producto o lotes de productos. Dicho de otro modo, es factible realizar un costeo con identificación específica del objeto de costo. En este caso, es posible aplicar —para acumular costos— lo que doctrinariamente es reconocido como un sistema de costos por ordenes o lotes.
2. Que no sea posible o no convenga económicamente la identificación de la unidad a costear durante todo el proceso de producción, motivo por el cual la acumulación de los costos solo puede efectuarse en forma global. Esto significa vincular cantidad de factores utilizados con cantidad de unidades surgidas del proceso en un mismo lapso de tiempo, obteniendo de esta manera un costo promediado, realizando un costeo global de los productos. En este segundo caso para la acumulación de los costos es posible utilizar lo que la doctrina reconoce como un sistema de costos por procesos.

Por todo lo argumentado anteriormente, los autores de esta ponencia consideran que el costeo específico y el global son modelos relacionados con la teoría de los costos, dado que responden a situaciones generales. Comparten una estructura común, la acumulación de los costos, motivo por el cual se considera conveniente darles la denominación de *modelos de acumulación de costos*.

De este modo, combinando la categoría de procesos y analizando la posibilidad de identificación de la unidad a costear durante el proceso productivo se puede arribar a algunas ejemplificaciones, las que se exponen en la tabla 1.

Tabla 1. Ejemplos de modelos de acumulación de costos

Proceso	Modelo de acumulación de costos
Flujo en línea para stock	Costeo global
Flujo en línea a pedido	Costeo específico
Flujo intermitente para stock	Costeo específico
Flujo intermitente a pedido	Costeo específico
Flujo por proyecto para stock	Costeo específico
Flujo por proyecto a pedido	Costeo específico

Fuente: elaboración propia sobre la base de información extraída de Cartier (1994).

Asimismo, desde la teoría general del costo, se plantean las fases de vinculación de los factores-acciones-objetivos, a los cuales los autores proponen denominar «modelo de relevamiento de procesos para la acumulación de los costos». En dicho modelo, se plantean etapas, las cuales se constituyen en sí mismas como observaciones sistémicas que deberían realizarse al momento en que un analista se enfrenta con un proceso de transformación. En la actualidad, se reconocen tres etapas en la vinculación factores-acciones-objetivos productivos, a saber:

Fase 1. Vinculación factores-acciones

En esta primera etapa se intenta identificar los factores con las acciones que los consumen. Todas las acciones para su puesta en marcha demandan necesariamente factores. Por tanto, tendremos que relevar las acciones de los procesos productivos y los factores que se combinan en dichos procesos.

El cuestionamiento sería el siguiente: ¿cuáles son los factores que demanda cada acción? Luego de realizada esta identificación, los costos de los recursos son acumulados en cada acción demandante.

Se hace necesario, en esta instancia, recordar que las acciones brindan servicio a los objetivos productivos (acciones inmediatas) o a otras acciones del procesos (acciones mediatas). Este servicio que brindan las acciones es mensurable o medible en términos de una unidad de obra, por tanto para poder finalizar esta primera etapa se hará necesario definir las acciones mediatas e inmediatas de los procesos y las unidades de obrar que miden el servicio de las diferentes acciones.

En resumidas cuentas, durante esta etapa se deberían realizar las siguientes acciones:

- Identificar los factores con las acciones desarrolladas.
- Identificar las unidades de obra de cada acción.
- Definir las unidades de medida de las unidades de obra.

Fase 2. Vinculación acciones mediatas-acciones inmediatas

En esta segunda etapa se desarrolla la cuantificación del volumen total de servicios prestados por cada acción mediata en términos de sus respectivas unidades de obrar para un «n» período de tiempo determinado. De esta manera, podremos obtener el costo de cada unidad de obra.

Luego se determina qué cantidad de unidades de obra de las acciones mediatas utiliza cada «usuario» (acciones inmediatas) y se reasignan los costos de los factores recibidos en la fase 1 en proporción a los servicios (unidades de obra) prestados a cada una de ellas.

Aparece aquí la posibilidad de prestaciones recíprocas entre acciones mediatas, que generan círculos de información (cuando dos o más acciones mediatas se prestan recíprocamente servicios entre sí) que habrá que resolver de algún modo.

Fase 3. Vinculación acciones inmediatas-objetivos

En esta fase final, acumulados ya todos los factores en las acciones inmediatas, y aprovechando la condición de que prestan servicios —de algún modo— a los objetivos finales, se asigna proporcionalmente según el uso de dichos servicios por parte de los resultados productivos que los emplean.

Estos modelos pretenden, desde la teoría general del costo, brindar a los analistas una serie de principios y postulados generales, los cuales permitirán el desarrollo de «técnicas» para la generación de información de costos para los diferentes usos de información. Ejemplos de técnicas surgidas de estos modelos podrían ser las técnicas de costeo por órdenes, la determinación de las «unidades equivalentes» o el costeo basado en actividades.

5. Los enfoques de gestión como factor relevante en el proceso de acumulación

Un interrogante sobre el tema bajo estudio es el lugar que ocupa el modelo de gestión que subyace en las organizaciones y las vinculaciones con los procesos de acumulación de costos.

En este sentido, es factible identificar que la gestión más tradicional se caracteriza por su mirada sobre las funciones, con una visión vertical, estructuras piramidales, seccionando a la organización por departamentos. De allí que originariamente las unidades de análisis primarias para la acumulación de los costos hayan sido los sectores y, a partir de allí, el establecimiento de los «centros de costos».

Luego, con el advenimiento de los conceptos de cadena de valor, calidad, orientación al cliente, etc., toma fuerza la denominada gestión por procesos, la que sin dudas propone un nuevo enfoque, con una visión horizontal, donde en un mismo proceso o actividad pueden

participar recursos y personas ubicadas en distintos sectores. De allí que surgen como unidad de análisis relevante para la acumulación de costos los procesos o actividades.

En esta etapa comienza a tomar mayor fuerza la idea de que las entidades se organicen alrededor de las actividades que generan valor. Esto último nos lleva a reflexionar sobre las valoraciones. Desde la perspectiva técnica, se entiende por producción la transformación de unos bienes en otros distintos. En sentido económico, el término producción se utiliza para designar todos los procesos donde, a partir de la transformación de bienes y servicios, se obtengan bienes y servicios distintos y con un mayor valor del que tenían antes de ser sometidos al proceso productivo.

De este modo, en la perspectiva técnica se pone énfasis en una relación esencialmente física; en cambio, en la económica además es necesario establecer una escala de valores para poder medir el mayor valor de los bienes. De la misma manera lo expresa Mallo (1986: 474) al decir: «La producción en sentido económico implica el establecimiento de bases evaluatorias, sometidas indudablemente a los juicios de valor sustentados por la sociedad».

Por lo tanto, es necesario que los supuestos y las relaciones que se establezcan para dar sustento a la información relativa a los costos sienten sus bases en las leyes técnicas de producción y en leyes económicas de mercado que gobiernan el comportamiento de las organizaciones empresariales.

Si se entiende que una actividad es productiva porque satisface necesidades y agrega valor, es necesario contar con modelos que ayuden en el estudio de esta dimensión que resulta también compleja en sí misma. El tema de las valoraciones tiene distintos matices de los cuales en este trabajo interesa resaltar los siguientes:

- Los distintos momentos del proceso en los cual se detecta el incremento de valor económico, tanto el dirigido a los mismos procesos como los objetivos o resultados productivos.
- La dificultad en las mediciones asociada a la necesidad de encontrar un sistema de valoración en donde —necesariamente— influyen los juicios de valor de una sociedad.

5.1. Distintos momentos del proceso en los cual se detecta el incremento de valor económico

Cuando un individuo o grupos de personas desarrollan una actividad productiva, buscan generar un excedente. Es decir, buscan que el flujo que obtienen vía precio sea superior a los flujos invertidos para obtener el producto y de esta manera generar beneficio. Es importante destacar que existen distintas alternativas para el reconocimiento del resultado generado:

- a. Reconocimiento en el momento de la venta. Esto se logra a través de la valuación de los bienes y servicios al costo (costo histórico o costo de reposición de los factores).
- b. Reconocimiento en cada parte del subproceso. Si se concibe que el resultado no se genera exclusivamente en el momento de la venta, sino que se va gestando en cada parte del proceso, se pueden obtener los resultados parciales de cada una de sus etapas, trabajando con precios de transferencia interna «Base Valor». De esta manera, el resultado total surge como sumatoria de los beneficios de cada subproceso.

No cabe duda que la segunda alternativa refleja de una mejor manera la realidad económica de las organizaciones, puesto que en la práctica el beneficio se va gestando en las distintas etapas del proceso productivo. Esta forma de valuación permite analizar parcialmente los resultados de cada etapa, pudiendo visualizar como contribuye cada una de ellas en la generación de valor.

Esta información resulta sumamente interesante, dado que posibilita detectar cuales son las etapas del proceso que aportan valor y cuales las que lo afectan negativamente, para tomar medidas tendientes a revertir esta última situación. Dicha problemática ya fue tratada en la década del setenta por autores como Yardín y Rodríguez Jáuregui (1978), pero con un enfoque hacia las funciones, reconociendo la necesidad de identificar y exponer el valor aportado por cada una de ellas.

5.2. La dificultad en las mediciones y los sistemas de valoración

Si se considera que el costo es una manifestación eminentemente física, surge que resulta necesario encontrar un común denominador que posibilite homogeneizar los distintos factores involucrados en la función de producción. En general, en las economías capitalistas se suelen utilizar los precios de mercado. Esta realidad nos aproxima a dos situaciones que deben ser analizadas: por un lado, la necesidad de incluir otras medidas distintas a las puras monetarias; por otro, la subjetividad y dificultad que se presenta en el momento de selección de las medidas.

El uso de los precios como sistema de coeficientes homogeneizador lleva a un análisis puramente monetario, donde se tiende a dar prioridad a ciertas técnicas que permiten minimizar los costos monetarios en aras de lograr la mayor rentabilidad posible. Sin embargo, se debe resaltar que estos análisis resultan muy limitados, puesto que no todas las sociedades tienen la misma escala de valores y por ende prioridades similares. Inclusive sucede que las mismas varían dentro de una misma comunidad de acuerdo con circunstancias particulares del momento. Es importante —entonces— no perder de vista que debe indagarse dónde están puestos los valores de la sociedad y que dichas investigaciones deben estar enmarcadas en el contexto histórico y social.

6. Modelos híbridos

Para finalizar, se destaca que los modelos planteados son generales. En la práctica, sucede que las organizaciones presentan características diversas, de modo que a menudo no pueden utilizarse en su magnitud pura, por lo que en esas situaciones se deben combinar y adaptar. Consecuentemente, en la generalidad de los casos se culmina realizando un híbrido, para lo cual el analista en costos, a partir de los principios teóricos generales debe estudiar las adaptaciones que resulten pertinentes. De este modo, en cada situación particular, los analistas terminan usando un «mix» de modelos, quedando para algunas pocas situaciones la aplicación literal de algunos de ellos.

7. Conclusiones

Resulta indiscutible que la TGC ha significado un gran avance para la disciplina, brindando una estructura lógica para analizar y estudiar el fenómeno costos. Sus estudios abarcan más de treinta años de desarrollos, habiendo algunos conceptos consolidados, otros en revisión y nuevos desafíos y planteos

A partir del estudio analítico de bibliografía de costos y artículos sobre la TGC, los autores pretenden realizar algunas propuestas para generar un análisis reflexivo sobre dos cuestiones que entienden que, hasta el momento, no fueron consensuadas.

En primer lugar, el enfoque desde el cual se aborda el término modelo, sugiriendo considerarlo como objeto, concepto o sistema simplificado utilizado para representar y estudiar de manera sencilla una parte de la realidad. Así, se propone entenderlos como sistemas que representan una abstracción de la realidad, posibilitando, a través de su observación y estudio, comprender una parte de un fenómeno más amplio.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que para determinar la función o las funciones de producción es importante realizar el estudio e interpretación de la estructura del proceso productivo en pos de establecer una metodología adecuada de acumulación de costos, se propone una categorización de modelos de acumulación sobre la base de la ley según la cual se desarrolla la producción, es decir, a partir de las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden su marcha en el tiempo. Adicionalmente, se describe el proceso bajo el cual la TGC plantea realizar las fases de vinculación de los factores-acciones-objetivos, proponiendo utilizar la denominación «modelo de relevamiento de procesos para la acumulación de los costos».

Finalmente, se realiza una breve reflexión de los enfoques de gestión de las organizaciones y su posible vinculación con los modelos de acumulación de costos.

Bibliografía

- Bunge, M. (1974). *Status Epistemológico de la Administración*. Anales de las Primeras Jornadas de Administración organizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.
- Canale, S. (2004). *Empresas de Servicios: un análisis teórico*. Anales del XXVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tandil.
- Canale, S. (2005). *Modelos estratégicos y tácticos de costos para hospitales públicos de autogestión* (Tesis de Maestría). Inédita.
- Cartier, E. (1994). *Sistemas de Costos. Costos por Órdenes. Costos por Procesos. Costos Conjuntos*. Anales del XVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Salta.
- Cartier, E. (1996). *El costo y el valor en las nuevas técnicas de gestión*. Anales del XIX Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Río Cuarto. Córdoba.
- Cartier, E. (2008). *¿Teoría General del costo?* Anales del XXX Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tucumán.
- Fischer, S., Dornbusch, R. y Schmalensee, R. (1996). *Economía*. España: McGraw-Hill.
- Furlan, S. y Provenzali, P. (1977). *Contabilidad de Costos e Informaciones Extracontables*. Ediciones Deusto.
- García García, M. (1984). *Economía de la Producción y Contabilidad de Costos*. Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.
- García, L. (2003). El significado del costo. *Costos y Gestión*, 47.
- García, L. y Podmoguilnye, M. (2004). *La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del modelo de costeo directo*. Anales del XXVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tandil.
- Mallo, C. (1986). *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados* (tercera edición). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable.
- Mosterín, J. (1987). *Conceptos y Teorías de la Ciencia*. Madrid: Alianza.
- Ríos, S. (1995). *Modelización*. Madrid: Alianza.

Schroeder, R. (2011). *Administración de operaciones: conceptos y casos contemporáneos* (quinta edición). Méjico: Mc.Graw-Hill.

Yardín, A. y Rodríguez Jáueregui, H. (1978). El informe de resultados a la gerencia. *Revista Administración de Empresas*, Buenos Aires, 96.