

**XXXIII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**Naturaleza de los factores – Parte I
Los servicios**

Autor:

Marcelo Gustavo Podmoguilnye (Socio Activo)

e-mail:

mpodmo@iapuco.org.ar

*CATEGORÍA DEL TRABAJO: Aportes a la disciplina
TEMA: Costos y Gestión, temas doctrinarios y terminología.*

MAR DEL PLATA, Octubre de 2010

| ÍNDICE | <i>Página</i> |
|--|---------------|
| <i>RESUMEN</i> | 2 |
| <i>LA NATURALEZA DE LOS FACTORES</i> | 3 |
| <i>CLAVES PARA COMPRENDER EL COMPORTAMIENTO DE LOS</i> | |
| <i>RECURSOS</i> | 4 |
| <i>A MODO DE ACLARACIÓN</i> | 5 |
| <i>TIPOLOGIAS DE SERVICIOS</i> | 6 |
| <i>CLASIFICACIONES PROPUESTAS PARA LOS FACTORES DE</i> | |
| <i>SERVICIOS</i> | 12 |
| <i>CONCLUSIONES</i> | 15 |
| <i>BIBLIOGRAFÍA</i> | 17 |

RESUMEN

La clasificación de los factores por su naturaleza, constituye un punto de partida clave para poder comprender el camino de los recursos a través del proceso de acumulación de los costos en las organizaciones. Podríamos decir, que comprendiendo la naturaleza de un factor, estaríamos avanzando hacia una interpretación racional y lógica de los hechos económicos desencadenados en los procesos de producción.

Es en este sentido, que se comprenden los esfuerzos de los especialistas en costos, en establecer parámetros y patrones de comportamiento que asistan a los analistas y los conduzcan a la construcción de sistemas de costos y técnicas de costeo que permitan interpretar la realidad económica sin distorsionarla, intentando minimizar las arbitrariedades y el impacto de los tecnicismos preexistentes.

Desde la Teoría General del Costo se plantean seis naturalezas de factores, en los cuales se agrupan todos los recursos que las organizaciones utilizan para llevar adelante sus procesos de transformación. Los Bienes Intermedios, los Recursos Humanos, los Servicios, los Bienes de Capital, los Recursos Naturales y los Recursos Financieros.

El presente trabajo, se propone como objetivo, poner especial atención en el análisis de los factores de servicios, que se constituyen hoy en día, en un elemento cada vez más participativo dentro de la estructura de los costos de las organizaciones. Es esta, la primera parte, de una serie de trabajos destinados a profundizar la investigación del comportamiento de los factores por su naturaleza vinculados con los servicios, los bienes de capital y los recursos naturales.

LA NATURALEZA DE LOS FACTORES

Los factores productivos, son la “sustancia” con la que están hechos los costos.¹ Así comienza el análisis de las clasificaciones relativas a los costos en la Teoría General, expresándose, de alguna forma, la importancia de conocer las características particulares en el comportamiento de los factores, para poder entender su recorrido a través de los procesos de acumulación de los costos.

Se hace necesario entonces, el agrupar a los factores por su naturaleza, intentando en cada una de estas clasificaciones, desde lo genérico, lograr cierta homogeneidad. Estos grupos serán:

- **Bienes intermedios:** son bienes materiales agotables y consumibles en su primer uso. Por ser materiales admiten, en principio, la posibilidad de su almacenamiento. Estos factores pierden totalmente su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación. Las técnicas de costeo suelen definir como componente de valor al precio de adquisición más los conceptos asociados a la compra y/o almacenamiento necesarios para su disponibilidad.
- **Recursos humanos:** factores del trabajo. Se corresponden con el servicio prestado por la dotación estable del personal. Pierden su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación. Desde lo genérico, estos factores no admiten la posibilidad de ser almacenados, de allí que sea necesario medir el impacto del no aprovechamiento de los mismos. Su valor de contratación para convertirse en componente de valor necesita de una técnica de adecuación, la cual detectará todos los costos asociados que inciden en su determinación.
- **Bienes de capital:** son bienes materiales de consumo diferido. Pierden parcialmente su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación debido a su uso, el tiempo transcurrido y la obsolescencia. No admiten la posibilidad de ser perfectamente divisibles, ya que su unidad elemental de adquisición siempre será distinta a su unidad de empleo o de servicio. Podría decirse que por su naturaleza son indivisibles, pero admiten, en ciertos casos, la posibilidad de ser parcialmente divisibles. Las técnicas de costeo, para lograr la determinación de su componente de valor, suelen utilizar una “cuota” establecida en función de su unidad de empleo, la cual puede estar relacionada con su vida útil medida en función del tiempo o de los sucesivos usos del bien.
- **Recursos naturales:** estos factores pueden perder o no su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación. En el caso en que se verifique su la pérdida de potencialidad, esta será parcial. En determinados recursos naturales se podrá comprobar la recomposición de su potencialidad productiva, la cual se logrará mediante el empleo de otros factores. Las técnicas de costeo suelen ignorar su tratamiento como factor de costo.
- **Capital financiero:** este tipo de factores está asociado a la inmovilización en el tiempo de capitales necesarios para el desarrollo de los procesos productivos. Pierden totalmente su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación. En general, las técnicas de costeo lo tratan como un factor cuyo costo está asociado al recurso financiado, sin embargo, conceptualmente se trata de un factor autónomo e independiente del mismo. La unidad física de su análisis es la unidad monetaria en el tiempo, mientras que la tasa de interés por unidad de tiempo determinará su componente de valor. Es el recurso que tiene en la moneda, reflejados a su componente físico y a su componente de

¹ CARTIER, Enrique Nicolás – Apuntes de la TEORIA GENERAL DEL COSTO

valor. Esto hace que sea un recurso altamente sensible a las pérdidas de valor adquisitivo de la moneda de curso legal.

- **Servicios intermedios:** *el análisis de esta naturaleza de factores, constituye el objetivo central del presente trabajo. Si bien más adelante entraremos en detalles mucho más analíticos; podemos establecer algunas de sus características generales, a los fines de cerrar este encuadre inicial vinculado con la naturaleza de estos recursos. En general, este grupo contempla a servicios prestados por terceros. Dada la diversidad de servicios existentes en la actualidad, y de los cuales las empresas se abastecen día a día, este agrupamiento contempla conceptos muy heterogéneos. Generalmente no admiten la posibilidad de ser almacenados, pero no debería descartarse esta situación en determinados casos específicos. Son, en general, parcialmente o perfectamente divisibles. Su precio de adquisición constituye la base de determinación de su componente de valor, aunque existen también conceptos asociados que inciden en su determinación. Pierden, en principio, totalmente su potencialidad productiva al ser empleados en la fase de su combinación. Debido a la heterogeneidad de este agrupamiento, es importante para entender la realidad económica de su comportamiento, la modalidad en que se brinda el servicio y su forma de contratación y/o adquisición.*

CLAVES PARA COMPRENDER EL COMPORTAMIENTO DE LOS RECURSOS

Ya expuesta la clasificación general de los factores por su naturaleza, y siguiendo con las consideraciones conceptuales, se establecen a continuación una serie de cuestionamientos que nos ayudarán a comprender mejor el comportamiento de los recursos utilizados en los procesos de transformación.

- **¿Cómo pierden potencialidad productiva los factores?** : *esta pregunta debería ser respondida prestando especial atención a la naturaleza de los recursos. Así podremos encontrar factores que pierden totalmente su potencialidad productiva al ser empleados en su fase de combinación, y otros, como el caso de los bienes de capital que la pierden parcialmente, y su agotamiento total será diferido en sus usos y el tiempo transcurrido. Podríamos encontrar factores, como los recursos naturales, en los que eventualmente no se verificaría una pérdida en su potencialidad productiva, y hasta podrían llegar a recuperarla en combinación con otros recursos. También podemos encontrar factores que por su naturaleza pierden potencialidad productiva por obsolescencia, como por ejemplo la aparición de equipamiento tecnológicamente superior a los que posee la empresa.*
- **¿Cuál es su modalidad de contratación o de adquisición?** : *a esta pregunta, la Teoría General del Costo admite factores cuya contratación es voluntaria, es decir que obedece estrictamente a una acción sin condicionamientos, y a voluntad de los decisores en una organización; y factores cuya adquisición es de tipo comprometida, ya sea por cuestiones legales, o por condicionamientos en las modalidades de contratación de los mismos. Es importante hacerse una pregunta complementaria en estos casos; **¿Cuáles son esos condicionamientos para su contratación o adquisición?** Estos condicionamientos, sin duda alguna, impactarán de manera definitiva en las consideraciones que hará el analista a la hora de establecer su componente de valor.*
- **¿Tienen posibilidad de ser almacenados?** : *en referencia a su capacidad de generar stock. Si tiene dicha posibilidad, serán factores en los cuales será necesario prestar especial atención a la gestión de dicho stock. Si no son*

almacenables, será importante medir el impacto provocado en su pérdida de potencialidad productiva por el no aprovechamiento del factor.

- **¿Qué aspectos deberán ser tenidos en cuenta para realizar la determinación del componente de valor vinculado a la disponibilidad de dichos factores?** : *siempre que se intente establecer el componente de valor de los factores, será considerando la disponibilidad de dicho recurso para el proceso de transformación. En algunos casos, podremos encontrar que el componente de valor coincide con el valor de la adquisición o contratación del recurso. En otros, la realidad nos mostrará que para que los mismos estén disponibles, a su valor de adquisición deberemos adicionar los costos asociados necesarios para la disponibilidad del recurso en puerta del proceso.*
- **¿Son sensibles a los cambios en la cuantía de objetivos productivos?** : *lo que nos daría la pauta de su variabilidad o no.*
- **¿Es posible su directización?** : *es decir, si es posible vincularlos unívocamente con los objetivos productivos.*

Los analistas, a la hora de investigar la naturaleza de los recursos y su comportamiento, realizan, explícita o tácitamente estas consideraciones que hemos expuestos a modo de guía a través de las preguntas clave enunciadas en los párrafos anteriores.

A MODO DE ACLARACIÓN

Antes de comenzar el análisis de los factores de servicios, y sus particularidades, es necesario realizar una aclaración, que tal vez resulte una obviedad para el lector o para un especialista en costos, pero que a la hora de transmitir la clasificación de los factores por su naturaleza, se presenta como una confusión en aquellos que reciben esta información.

Una cosa es hablar de los factores de servicios, y otra diferente, es analizar los costos en las empresas de servicios. El objetivo del presente trabajo es analizar a los servicios como factores contratados por las organizaciones a terceros. Sin embargo, son temas que se complementan, es por ello que enunciaremos en este punto, algunas características generales de las empresas proveedoras de servicios, que nos pueden ayudar a entender un poco más sobre el origen de estos factores.²

- *Poca significatividad de los materiales directos en su estructura de costos.*
- *Alto impacto de los costos fijos operativos*
- *Costos fijos estructurales y de capacidad relevantes*
- *Los analistas y directores de estas empresas realizan sus informes poniendo énfasis en el costo de las actividades que logran los servicios, y no en el costo de cada servicio en particular.*
- *Dificultades para determinar las capacidades técnicas a instalar en las actividades que logran los servicios.*
- *Dudas a la hora de establecer cuáles serían los objetos de costo, y si es relevante establecer su costo unitario.*

² *PODMOGUILNYE, Marcelo Gustavo – El Costeo Basado en Actividades – Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas – Editorial La Ley – 2da reimpresión – Año 2010.*

TIPOLOGÍAS DE SERVICIOS

Cuando clasificamos por naturaleza los factores, y hablamos particularmente del objetivo del presente trabajo, el cual es analizar a los factores clasificados por su naturaleza como **servicios**, se expuso que una de las características de este agrupamiento es su manifiesta heterogeneidad. Existen multiplicidad de servicios que las organizaciones consumen como recurso, y con comportamientos y naturalezas diferentes, que lógicamente, impactan en los trabajos que realizan los analistas de costos.

Es así que podríamos decir que estos son servicios de naturaleza diversa, contratados y adquiridos a empresas o personas físicas, con la que existe un vínculo comercial y no laboral.³ Es decir, existe un vínculo proveedor-cliente que lo diferencia claramente de las posibles confusiones que pudieran presentarse con los factores vinculados al trabajo.

Partiendo de la base, que estos servicios son prestados por terceros, trataremos de dar luz sobre la heterogeneidad de este grupo de factores, enunciando los distintos tipos de factores de servicios que podemos encontrar en las organizaciones.

- a) **Servicios OPERATIVOS:** son servicios vinculados con los procesos de producción. Puede resultar extraño pensar que en las organizaciones se deje en manos de terceros etapas de un proceso, sin embargo es habitual encontrar este tipo de situaciones, sobre todo en empresas medianas y grandes que estén trabajando al límite de sus capacidades. Hemos clasificado a estos servicios en:
- **Productivos:** vinculado con la fase de transformación en sí, su contratación se realiza en función de la tarea a realizar y por procesos u objetivos a cumplir. Entre estos servicios podríamos citar:
 - **Procesos de producción específicos:** en muchas organizaciones se terceriza parcial o totalmente alguna etapa del proceso productivo.
 - **Procesos de fasón:** muchas empresas tercerizan el servicio de fasón, es decir la etapa completa de transformación. Esto se suele encontrar en organizaciones que tienen clientes que suministran los materiales para realizar la conversión.
 - **Tratamiento de scrap y desechos de producción:** son brindados por empresas que retiran de las plantas el scrap o desechos de producción, ya sea para reprocesarlo o para proceder a su correcta eliminación, es decir sin impactos negativos para el medio ambiente.
 - **Depósitos:** muchas empresas con dificultades en la disponibilidad de espacio físico, suelen tercerizar el servicio de almacenamiento. También, organizaciones que tienen sede en una determinada región geográfica, utiliza estos servicios para establecer depósitos en lugares distantes en los cuales es importante y esencial mantener un flujo comercial constante de sus objetivos productivos.

³ SERRA SALVADOR, Vicente – Contabilidad de Costes – Manuales Tirant lo Blanch – Valencia (2003)

- **Logísticos:** es muy común hoy en día encontrar servicios contratados por las organizaciones vinculados con la logística. Es así que podremos encontrar:
 - **Fletes internos del proceso:** es decir, traslado y almacenamiento de materiales, productos en proceso y productos terminados dentro de la organización.
 - **Fletes a clientes:** traslado de productos terminados hacia los clientes, ya sean estos internos o externos (internacionales)
 - **Fletes desde proveedores:** aunque es menos habitual, en ocasiones especiales, se suele utilizar servicios de fletes para el traslado de materiales desde los proveedores.
- b) **Servicios de APOYO a los procesos productivos:** estos son servicios de terceros que son consumidos por actividades que no forman parte de la secuencia productiva, pero que están involucrados técnicamente con el proceso productivo, y son esenciales para su desarrollo. Generalmente se contratan con abonos mensuales, o por horas de prestación del servicio. Entre estos podemos enunciar:
 - **Mantenimiento:** contratación de servicios para la manutención, conservación o instalación de:
 - **Bienes inmuebles:** vinculados con los:
 - Edificios de planta
 - Edificios destinados a otros usos
 - Administración
 - Comercialización
 - Depósitos no establecidos en planta
 - **Bienes muebles:** servicios de mantenimiento relacionados con:
 - Equipamiento de planta
 - Equipamiento de sistemas
 - Rodados vinculados a la organización
 - Utilizados en planta
 - Utilizados en áreas comerciales y administrativas
 - Otros bienes muebles en general
 - **Seguridad y vigilancia:** servicios relacionados con:
 - **Acceso de personas y vehículos a la empresa:** las empresas vinculadas con esta actividad, tienen a su cargo la supervisión del sistema de control de accesos de personal, y verifican el ingreso de vehículos con y sin carga hacia y desde la empresa.
 - **Control de accesos a planta y a los depósitos:** verifican que sólo las personas autorizadas ingresen a la planta y a los depósitos de las empresas.
 - **Vigilancia de áreas internas y perimetrales:** este tipo de servicio tiene que ver con la posibilidad de siniestros en estas áreas de la organización.

- **Limpieza:** existen servicios integrales de limpieza que son contratados por las empresas en la actualidad, y están vinculados con:
 - **Limpieza de la planta:** realizados por empresas especialistas en los procesos técnicos de las empresas que contratan estos servicios.
 - **Limpieza de sectores administrativos y comerciales:** realizados por empresas de limpieza estándares.
- **Intendencia:** son servicios generales, que pueden estar coordinados por algún área de la empresa en cuanto a su contratación y utilización. Como ejemplos podríamos encontrar: el suministro de servicios de agua e infusiones en distintos sectores de la empresa, servicios de jardinería y señalizaciones entre otros.
- c) **Servicios al PERSONAL:** estos servicios se encuentran vinculados estrechamente con los recursos laborales; se contratan generalmente con abonos mensuales, y podríamos clasificarlos en:
 - **Administración de personal:** estos se vinculan con:
 - **Liquidación de sueldos:** este servicio incluye la administración de novedades, la liquidación de sueldos en sí, y la generación y presentación de declaraciones juradas en los organismos de contralor.
 - **Consultoría externa:** sobre temas vinculados con las leyes sociales.
 - **Capacitación:** servicios de capacitación externa al personal, los cuales pueden estar reglados o no por la organización. Su contratación se realiza a través de empresas dedicadas a la capacitación y por cada curso o paquetes de cursos realizados.
 - **Consultoría para selección del personal:** suele ser prestado por una consultora diferente a la vinculada con la administración legal del personal. Estas consultoras suelen asesorar también en la contratación del personal eventual.
 - **Servicios de asistencia al personal:** están vinculados con:
 - **Transporte de empleados:** entre sus domicilios y la empresa.
 - **Servicios de Comedor:** existen empresas que tercerizan este servicio en prestadoras de catering, las cuales proponen un plan de alimentación para los empleados.
 - **Desarrollo de actividades recreativas:** entrenamiento, coordinación de actividades deportivas.
- d) **Servicios de ENERGÍA:** están vinculados esencialmente con el suministro de:
 - **Energía eléctrica:** en casi todas las empresas vamos a encontrar este servicio contratado. En el análisis no podemos dejar de mencionar, que es un servicio altamente controlado por el estado, y su contratación se encuentra de alguna manera condicionada por esta situación.⁴ Se contrata el servicio con un abono de servicio básico, y con facturación de la energía consumida durante un período mensual.

⁴ AYUSO, Silvina Mara - Utilidad de la información de costos en el marco de la crisis energética actual – XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos

- **Gas:** al igual que el anterior es un servicio condicionado por el control estatal. A su vez, existen normativas vinculadas a su contratación que deben ser estudiadas cuidadosamente ya que limitan el comportamiento del factor.
- e) **Servicios de COMUNICACIONES:** son servicios vinculados a:
- **Telefonía de línea:** contratadas a través de un abono fijo de servicio con pulsos de uso básicos, y con facturación adicional de los pulsos excedentes.
 - **Telefonía móvil:** se contratan mediante abonos mensuales, con distintos niveles de consumo admitidos.
 - **Internet, líneas IP:** son servicios que hoy en día se contratan de manera conjunta, mediante abonos mensuales.
 - **Correos:** puede hacerse uso de este servicio de manera individual, o bien mediante un servicio de abonos con consumos previstos establecidos.
- f) **Servicios de SEGUROS:** estos servicios tienen la particularidad de ser contratados en función de un objetivo expuesto a un riesgo definido y preestablecido. Previenen y cubren la posibilidad de siniestros, accidentes, incendios, en síntesis, acontecimientos no deseados que pueden provocar la extinción total o parcial de la potencialidad productiva de los bienes o factores. Así podemos encontrar distintos tipos de seguros y coberturas, a saber:
- **Seguros sobre bienes:** que cubren el valor de los bienes por el pago de una prima, generalmente es anual, y el pago se divide en cuotas mensuales y consecutivas.
 - **Sobre activos fijos:** bienes inmuebles o inmovilizados al corto y mediano plazo.
 - **Sobre bienes circulantes:** bienes que pueden trasladarse de un lugar a otro en forma inmediata
 - **Sobre dinero circulante:** traslado de dinero y valores.
 - **Seguros de caución:** es un contrato de seguro mediante el cual el asegurador se obliga a indemnizar al asegurado por los perjuicios que sufra en caso de que el tomador del seguro incumpla las obligaciones, legales o contractuales, que mantenga con éste. Estos seguros se practican por cada contrato, y el valor de su prima varía según el riesgo que evalúa la empresa aseguradora. Estos se pueden tipificar básicamente en:
 - **Contratos con la administración pública:** es habitual encontrar este tipo de seguros en los contratos públicos.
 - **Exportaciones e importaciones:** en todo contrato de comercio exterior se utilizan este tipo de seguros.
 - **Seguros para el personal**
 - **Riesgo de trabajo:** aseguradoras de riesgo de trabajo. Se contratan abonando una suma fija por empleado y una alícuota aplicable a la remuneración bruta del empleado.

- **De vida colectivo:** son seguros de vida contratados por empleado.
 - **Adicionales por riesgo de no cobertura:** son seguros que se contratan adicionalmente, ya que en muchas oportunidades, los seguros a los que obliga la ley, no cubren la realidad, es decir la totalidad, de las posibles contingencias que se puedan suceder.
- g) **Servicios BANCARIOS y FINANCIEROS:** estos servicios son de asistencia a las actividades de financiamiento en las organizaciones, y las podremos dividir en las que brindan:
- **Entidades Bancarias:** en estas entidades, las empresas se sirven de servicios de:
 - **Cuentas corrientes integrales:** es decir, por un abono mensual se obtiene el mantenimiento de la cuenta, con la inclusión de los paquetes de acreditación de sueldos, generalmente, sin costo adicional.
 - **Cuentas de inversión:** las cuales se mantienen con comisiones sobre los valores invertidos. Existen diversas modalidades de operatoria según la entidad.
 - **Sistemas de cobranzas:** los cuales se contratan con un valor fijo por cliente si el número de los mismos excede de determinado nivel. Existe una opción de contratación por comisión sobre el monto de venta.
 - **Operaciones de comercio exterior:** son contratados por operación, y tiene una comisión de acuerdo con el monto y con la complejidad de la misma.
 - **Operaciones de crédito:** se contratan con una tasa de interés, gastos administrativos y seguros que garantizan la operación. Todos estos valores son variables al monto de la operación.
 - **Compañías financieras:** estas entidades cumplen servicios de inversión y de crédito para con las empresas. Generalmente tienen condiciones más flexibles que las entidades bancarias, pero con tasas de interés más alta para los créditos.
- h) **Servicios de SISTEMAS:** son servicios contratados a los efectos de sostener tecnológicamente los sistemas de información en las organizaciones. Así podremos encontrar:
- **Licencias convencionales:** servicios de uso de licencia a empresas propietarias de software convencionales, por los cuales se pagan licencias anuales en cuotas mensuales y consecutivas. Se incluyen entre los software convencionales a:
 - **Sistemas operativos:** Windows, mac os x, linux, entre otros
 - **Procesadores de texto, hojas de cálculo, presentaciones y administradores de mail:** Office, iworks, etc
 - **Antivirus:** Norton, trend, panda, entre otros.
 - **Desarrollos de software propio:** en estos casos se obtiene el servicio de empresas dedicadas al desarrollo de software, las cuales se contratan por objetivos.

- **Implementación de software integrado de gestión:** se contrata a empresas consultoras, las cuales implementan software disponible en el mercado, que integran información en las empresas, como por ejemplo SAP, ORACLE; o software sobre temas específicos, como los de ABC/ABM.
- i) **Servicios COMERCIALES:** servicios vinculados con la comercialización, promoción y distribución de los objetivos productivos. Entre estos podemos encontrar:
 - **Estudios de mercado:** estos servicios se contratan a consultoras, las cuales realizan una evaluación del estudio a realizar, y se pacta un honorario en función de la envergadura del proyecto. Se cotizan por horas de consultoría y profundidad de la información a obtener.
 - **Publicidad:** la misma está direccionada a determinados objetivos productivos, y generalmente se contratan por campaña específica. El tipo de publicidad, y la duración de la campaña son elementos claves a tener en cuenta para establecer las condiciones del contrato.
 - **Servicios de marketing e imagen empresarial:** estos servicios, suelen ser sostenidos en el tiempo, ya que apuntan a objetivos de más largo plazo, como es el marketing en general de la compañía y el sostenimiento y defensa de la imagen corporativa. Se celebran contratos de prestación del servicio, más confidencialidad, por un abono mensual convenido.
 - **Distribución y ventas regionales:** la mayoría de las empresas tercerizan su distribución en el interior, como así también sus ventas locales. Estos servicios suelen ser prestados por vendedores que trabajan a comisión ya sea determinada en función de las unidades físicas comercializadas, como de los montos de venta logrados.
- j) **Servicios PROFESIONALES:** estos son brindados por profesionales independientes, los cuales, generalmente, por un abono mensual, asesoran de manera externa a las organizaciones sobre temas específicos como ser:
 - **Ingeniería de procesos:** ingenieros especialistas en procesos productivos.
 - **Ingeniería en gestión de la calidad y medioambiental:** ingenieros que asesoran a las empresas en la implementación de estos sistemas de gestión, orientándolos en los procedimientos para poder obtener una certificación positiva en las auditorías externas.
 - **Ingeniería en seguridad e higiene laboral:** hoy en día, todas las empresas, de acuerdo con la nueva ley de ART, tienen que tener este tipo de asesoramiento, los cuales están vinculados con la optimización de las condiciones laborales.
 - **Asesoramiento contable:** brindado por contadores, los cuales asesoran externamente a las organizaciones en múltiples temas. Impositivos, laborales, contables, costos, entre otros. También están los que practican auditorías contables y certifican los estados contables.
 - **Asesoramiento legal:** este servicio es prestado por abogados, los cuales asesoran a las empresas en temas legales vinculados con lo laboral, comercial, civil y en algunos casos penal.

k) **Servicios del ESTADO:** *el estado en sí mismo, puede considerarse un agente más que participa en las empresas como un prestador de servicios⁵. Existen dos tipologías bien marcadas:*

- **Servicios generales del gobierno:** *vinculados esencialmente con:*
 - Seguridad
 - Educación
 - Justicia
- **Servicios particulares del gobierno:** *que tienen que ver con:*
 - Alumbrado
 - Barrido
 - Limpieza
- **Otros servicios específicos:** *como las regulaciones particulares sobre las publicidades en los lugares públicos.*

Estos servicios, generalmente surgen como contraprestación a los impuestos que los contribuyentes abonan, los cuales se podrían resumir en:

- **Impuestos sobre la propiedad:** *como las que se dan en el impuesto inmobiliario de las provincias, o a nivel nacional el impuesto a los bienes personales.*
- **Patentes por el ejercicio de determinada actividad:** *como las patentes de los automotores, la publicidad en la vía pública.*
- **Sobre las ventas:** *como el impuesto a los ingresos brutos en las provincias.*

CLASIFICACIONES PROPUESTAS PARA LOS FACTORES DE SERVICIOS

*En función de las tipologías expuestas en el punto 5, y haciendo una tabulación de patrones de comportamiento de estos factores en función a las preguntas guía que hemos propuesto en el punto 4, es que podríamos concluir en primera instancia, que **los factores de servicios pierden totalmente su potencialidad productiva en la fase de su combinación dentro de los procesos de transformación.***

*Por otra parte, estaríamos en presencia de factores **no almacenables**, aunque podrían existir determinadas excepciones en función de cláusulas contractuales específicas que podrían dar la apariencia de que existiera esta posibilidad. Un ejemplo sería un contrato con cumplimiento de un objetivo particular, en el cual se prevé un desarrollo de una determinada cantidad de horas, y que el mismo sea abonado por hora. En apariencia, alguien podría pensar que las horas no cumplidas, aunque fueran abonadas, podrían ser exigidas mientras dure el contrato.*

Habrá que prestar especial atención a las modalidades de contratación, ya que de estas formas dependerá, en parte, la adecuada interpretación del comportamiento de estos factores. Parte de su heterogeneidad podría ser resuelta si en función de este análisis desarrollamos algunos intentos de agrupamiento homogéneo.

Planteadas estas tres generalidades, y basándonos en el trabajo de tabulación mencionada en el primer párrafo, podríamos decir en principio, que los factores de servicios se clasifican:

⁵ CASCARINI, Daniel Carlos – Teoría y Práctica de los Sistemas de Costos – Editorial La Ley - Año 2004

A. Según la frecuencia de su utilización:

- i. **Servicios PERMANENTES:** algunos autores los llaman “continuados o contínuos”. Son prestaciones que han sido concertadas para un período de tiempo, habitualmente mensual, y con la característica de ser prorrogable de manera permanente. Son ejemplos de este tipo de servicios, el alquiler de bienes, el mantenimiento de equipos, los servicios de vigilancia y seguridad, limpieza, entre otros. El período de tiempo del contrato, constituye un elemento a tener especialmente en cuenta, debido a la existencia de diversas fórmulas de pago.*
- ii. **Servicios HABITUALES:** estos son servicios que se contratan de manera habitual en la empresa, son de uso continuo, pero corresponden a determinadas prestaciones que están perfectamente definidas y se contratan por una sola vez. Por ejemplo: en las empresas son necesarios los servicios de mensajería, se utilizan habitualmente, pero se contratan cada vez que se precisan de manera individualizada. En estos casos, su contratación coincide generalmente con su aplicación o consumo.*
- iii. **Servicios EVENTUALES:** son servicios no utilizados de manera continua, y que al igual que los denominados “habituales”, se contratan por una sola vez. Ejemplo de estos servicios son los profesionales que se contratan para una actividad específica, como ser el asesoramiento para la implementación de un sistema de información o software determinado.*

B. Según los condicionamientos para su contratación: como planteamos al inicio del punto 6 del presente trabajo, los condicionantes y las diferentes modalidades que podamos encontrar en la contratación de los servicios, constituye un eje de análisis central si queremos interpretar adecuadamente el comportamiento de los mismos. Según los condicionamientos existentes para la contratación de los distintos servicios podremos clasificarlos en:

- i. **Servicios de LIBRE CONTRATACIÓN:** estos servicios son de adquisición voluntaria. Obedecen de manera absoluta a una decisión empresarial. Son ejemplos de este tipo de servicios los profesionales, los de sistemas, los comerciales, entre otros.*
- ii. **Servicios con CONDICIONAMIENTOS EN SU CONTRATACIÓN:** estos servicios se caracterizan por tener total o parcialmente algún condicionante en su adquisición. Es así, que entonces podríamos clasificarlos en:
 - 1. **Servicios IMPUESTOS:** en estos se encuentran aquellos vinculados con la función del estado y a los que hemos hecho referencia en el punto 5 del presente trabajo. Estos servicios son de adquisición obligatoria y necesaria. Todos los impuestos vinculados con los gobiernos nacional, provincial y municipal son ejemplos de este tipo de servicios.*
 - 2. **Servicios MIXTOS:** son contrataciones que dan un derecho a utilizar el servicio, lo que implica el pago de una cuota periódica fija, y al mismo tiempo el uso del servicio supone hacer frente al costo de los servicios utilizados en cada momento. Ejemplos: los vinculados con la energía eléctrica, o con las empresas de telefonía de línea normal.**

C. **Según las diferentes modalidades de contratación:** siguiendo el eje central de análisis, podemos encontrar distintos modos de contratación de los servicios, lo que nos permitiría establecer los siguientes grupos homogéneos de servicios:

- i. **Servicios contratados a DESTAJO:** estos son servicios generalmente vinculados con procesos de producción específico, y que se contratan y se abonan en función de los objetivos logrados. Así por ejemplo, en empresas que tercerizan el fason, es decir la conversión en los procesos, lo liquidan en función de las cantidades de objetivos productivos logrados. Estos servicios son variables a los objetivos productivos y directos a los procesos tercerizados.
- ii. **Servicios contratados con ABONO FIJO:** en estos tipos de contrato, se establece como medio de pago un abono fijo periódico. Este es habitualmente mensual, pero se puede también establecer, en función de los objetivos a cumplir, por períodos bimestrales, y semestrales. Ante la existencia de distintos tipos de contratos con abono fijo, es que los clasificamos en:
 1. **Por TIEMPO:** estos abonos, se condicen con un segmento de tiempo. El mismo se define en la contratación del servicio, y como se expresó anteriormente, podrán ser mensuales, bimestrales, semestrales.
 2. **Por HORAS DE CUMPLIMIENTO:** estos se desarrollan con abonos que proponen como contraprestación una determinada cantidad de horas a desarrollar. Estos abonos podrían contemplar horas de cumplimiento en la empresa, y en el caso de los profesionales horas de cumplimiento y de atención en los estudios donde desarrollan su actividad.
 3. **PRIMAS DE SEGURO:** las primas de seguro, generalmente se abonan en cuotas fijas y consecutivas por el año de cobertura del siniestro en cuestión. Sería considerada una forma de abono particular y específico de esta actividad.
- iii. **Servicios a COMISIÓN:** estos servicios, se encuentran generalmente, en actividades del tipo comercial. Es el caso de los vendedores que prestan un servicio, el cual es contratado por una comisión, la cual podrá ser:
 1. **Sobre los OBJETIVOS FIJOS LOGRADOS:** es decir, que se abona este servicio en función de la cantidad física de objetivos comercializados. En muchos casos se establecen categorías de objetivos conseguidos según el rango en el cual se encuentra el precio del mismo.
 2. **Sobre los MONTO DE VENTAS LOGRADOS:** en este caso, el servicio se contrata y se liquida, en función de una alícuota establecida sobre los montos de venta conseguidos.
- iv. **Servicios con ABONO FIJO MAS CONSUMO:** estos son servicios a los cuales hemos definido como “mixtos” cuando los clasificamos según los condicionantes que encontramos en su contratación. En referencia a su modalidad de contratación, debemos especificar que el abono fijo corresponde a un derecho de conexión, el cual generalmente se corresponde a un consumo inicial o piso de consumo. Esto sucede en las empresas de energía eléctrica y también en las telefónicas, tanto de línea como las móviles. El mayor consumo, se factura de manera adicional. Es importante

señalar, que el piso de consumo, o la banda posible de consumo total puede ser modificada, y en ese caso los componentes de valor de estos factores podrán sufrir cambios importantes si los abonos contratados no se condicen con un consumo total estimado del servicio. Por ejemplo, cuando contratamos un servicio de energía, lo hacemos también en función de un factor de potencia, el cual condiciona la cantidad de KW que circularan por la organización durante el mes. Si luego, el consumo, difiere en cantidades importantes, el componente de valor del Kw/h será mayor que si el mismo es similar al solicitado. De allí que sea esencial, en este tipo de factores, prestar especial atención a su gestión y a la normalización de sus consumos, ya que de esta buena determinación “ex-ante” dependerá el mayor o menor costo del servicio.

- v. **Servicio por CONTRATO A PLAZO POR OBJETIVO:** *estos contratos son celebrados, cuando se establecen objetivos a cumplir dentro de las organizaciones, y los mismos se atan a un segmento temporal de cumplimiento. Un claro ejemplo sería el de los especialistas de costos, los cuales establecen como objetivo la implementación de un sistema de costos, y se propone contractualmente un plazo de logro del objetivo. Se establecerá un componente de valor total por el contrato, y generalmente se realizarán pagos consecutivos e iguales en función de los meses que durará la tarea. Cabe señalar, que este tipo de contratos, podrían tener una cláusula de confidencialidad en cuanto a la reserva con la que se manejarán los datos y la información de la empresa que contrata el servicio. Generalmente este tipo de cláusulas es muy usual en los contratos con personal externo a la empresa, como es el caso de los profesionales independientes. Este adicional, puede implicar o no una contraprestación monetaria por parte de la empresa.*

CONCLUSIONES FINALES

El objetivo que se ha planteado al desarrollar este trabajo, era poner especial atención a la naturaleza de los factores de servicios, poniendo énfasis en su manifiesta heterogeneidad, situación que lógicamente provoca una diversificación explícita en sus comportamientos.

Para ello, se propuso en primer lugar, ubicar a los factores de servicios dentro de las naturalezas propuestas en la Teoría General del Costo. Luego analizamos una serie de preguntas claves que servirían de guía para la comprensión del comportamiento de los distintos tipos de factores.

Planteadas estas generalidades, analizamos las distintas tipologías de los servicios, intentando explicar las diferentes formas de comportamiento en cada uno de ellos.

Por último, se propuso una clasificación relativa a los factores de servicios, de manera de establecer grupos clasificatorios con cierto grado de homogeneidad.

De lo expuesto, podríamos concluir:

- *Que dada la heterogeneidad tan fuerte, comprobada y mostrada en este trabajo, de los factores de servicios, se hace necesario poner especial enfoque en los objetivos que persiguen estos factores al ser contratados y la modalidad de dicha contratación. Esto ayudará a los analistas a entender más el*

comportamiento de los distintos servicios contratados, y asistirá a la detección de los componentes físicos y de valor de los mismos.

- *Como generalidad, se puede comprobar que los factores de servicios pierden su potencialidad productiva en el momento de la fase de su combinación dentro de los procesos de transformación.*
- *Que difícilmente se puedan encontrar impactos en el no aprovechamiento de estos factores, aunque exista alguna excepción que pueda hacernos dudar sobre su posibilidad de “almacenaje”.*
- *Se hace esencial identificar la frecuencia de su utilización, ya que de ello dependerá su identificación con los objetivos propuestos, y su consideración como un costo habitual y permanente, o con algo eventual que puede más bien ser asignado a algún proyecto, pero no al costo de los objetivos productivos.*

BIBLIOGRAFÍA

- *CARTIER, Enrique Nicolás – Apuntes de la Teoría General del Costos – Material utilizado en los posgrados de Especialización en Costos para la Gestión Empresarial dictado por el Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos – Año 2010.*
- *SERRA SALVADOR, Vicente – Contabilidad de Costes – Cálculo, análisis y control – Ed. Tirant lo Blanch – Valencia – Año 2003.*
- *CASCARINI, Daniel Carlos – Teoría y Práctica de los Sistemas de Costos – Editorial La Ley – Buenos Aires – Año 2006.*
- *AYUSO, Silvina Mara – Utilización de la información de costos en el marco de la crisis energética actual – Trabajo presentado en el XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos.*
- *GARCIA, Laura – El significado del Costo – Revista Costos y Gestión – Año 12 – Nro 47 – Marzo de 2003*
- *SMOLJE, Alejandro y otro - Outsourcing: herramienta para el análisis económico y estratégico – Revista Costos y Gestión – Año VII – Nro 25*
- *DI STEFANO, Victorio – Juicio a la tercerización – Revista Costos y Gestión – Año XI – Nro 43*
- *BRIGNAL, T.J. y otros – Costeo de productos en organizaciones de servicios – Revista Costos y Gestión – Año IV – Nro 13*
- *PODMOGUILNYE, Marcelo Gustavo – El Costeo Basado en Actividades – Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas – Editorial La Ley – 2da Reimpresión – Año 2010.*