

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:

Núlan

**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/57/>

El paradigma ficticio de los nuevos enfoques de costos The fictitious paradigm of the new approaches of costs

*Ernesto H. Costa**
*Graciela B. Rodríguez**

RESUMEN / SUMMARY

La administración puede ser entendida como una “cienciotécnica” aplicada a unas ciertas relaciones de vinculación de las organizaciones con su entorno. El conocimiento en cuanto a dicho entorno va sufriendo variaciones, que se reflejan en los cambios que asumen características de paradigmas. Algunos de ellos son reales y provienen de la globalización y la dinámica del cambio, en tanto que otros son ficticios, producto de una modernidad cultural basada en una cultura *ligh*, propia de los medios masivos de comunicación.

De la perduración o de lo esporádico de dichos postulados se podrá inferir si se está en presencia de uno u otro pero, por el momento, sólo es posible intuir, especular o argumentar a favor o en contra.

Este trabajo pretende ahondar en la disciplina de los costos sobre la existencia de dichos efectos, a partir de una serie de enfoques, métodos y modelos que han irrumpido con bastante fuerza y que se arrogan el derecho de reemplazar lo existente y explicar de una manera original las necesidades nuevas de acople de la organización con su entorno. Para ello se analizan los cambios sufridos en la última década y las carencias que reflejan actualmente los sistemas de información como consecuencia de ellos, y los aportes que realizan los costos por actividades, estratégicos, y otros que, de alguna forma, pretenden llenar el vacío y solucionar el problema.

* Profesor Titular Área Administración. Profesor Titular Área Contable. Director Grupo de Investigación “Costos y Gestión Empresarial”. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Nacional de Mar del Plata.

** Profesora Adjunta Área Administración. Investigadora Grupo de Investigación “Costos y Gestión Empresarial”. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Nacional de Mar del Plata.

The administration can be understood as a "cienciotécnica" applied to certain relationships of linking of the organizations with their environment. The knowledge of such environment keeps suffering variations that are reflected in the changes that assume paradigm features. Some of them are real and they come from the globalization and the dynamics of change, as long as others are fictitious, the outcome of a cultural modernity based on a "light" culture typical of the mass means of communication.

As regards how lasting or sporadic these propositions are one will be able to infer if it is one or the other, but at the moment, it is only possible to deduce, to speculate or to argue for them.

This paper seeks to deepen the discipline of costs about the existence of such effects, starting from a series of approaches, methods and models that have entered with enough strength and that assume the right of replacing the existing facts explaining the new needs of linkage of the organization with its environment.

Thus the changes suffered in the last decade are analyzed and the lacks that reflect the systems of information as a consequence, and the contributions made by the costs for activities, strategic costs, and others that in some way seek to fill the emptiness and solve the problem.

1. SOBRE PARADIGMAS

Según Thomas Khun, un paradigma es la consecuencia de un consenso en la comunidad científica respecto a una estructura de conocimiento que representa un avance ante las creencias imperantes. Ello convierte al paradigma en un punto de partida, en una visión de tipo macro que debe ser corroborada o puesta en tela de juicio por parte de los miembros de la comunidad científica.

“Los científicos se ocuparán de compaginar el paradigma con la naturaleza. Es decir, resolverán los problemas o enigmas guiados por las leyes y las reglas del paradigma. Cuando los científicos se encuentran en la etapa de la ciencia normal no aspiran a producir novedades importantes que vayan más allá del paradigma” (Khun, 1971).

Dicha tarea puede generar un apuntalamiento del paradigma o la creación de nuevas teorías parcial o totalmente opuestas a las vigentes, lo que da lugar a lo que Khun llama revoluciones científicas, que a su vez crean nuevos paradigmas que reimpulsan el ciclo. “Guiados por un nuevo paradigma, los científicos adoptan nuevos instrumentos y buscan en lugares nuevos” (Khun).

Por lo tanto, un paradigma puede ser entendido como una cosmovisión de una ciencia o si se quiere de una profesión. Algo así como una estructura de pensamiento, concreto, sólido, y consensuado, en la cual producir los convenientes encastres de las teorías que se comparten mediante valores que se asumen como comunes.

Resulta interesante entender que, según la concepción de Khun, los paradigmas presentan características biológicas ya que nacen, crecen y mueren al ser reemplazados, y que en la línea de tiempo en la cual mueren y nacen existen calmos momentos de constatación y lapsos de revoluciones científicas.

En este fin de siglo al que asistimos, pareciera que la quietud de décadas anteriores va desapareciendo, mientras que en derredor de las empresas surge un nuevo paradigma del cual no se conoce mucho. ¿Estaremos en presencia de una nueva revolución científica? No es nuestra intención afirmarlo, sino apenas indicar que las viejas recetas y las actuales cada vez producen resultados menos efectivos, como si se hubiera avanzado por el camino equivocado y fuera necesario un replanteo del rumbo.

2. PARADIGMA Y ADMINISTRACIÓN

La administración de empresas desde mediados de la década de los 50 asumió un paradigma basado en la estructuralidad de las organizaciones, a partir de tres conceptos clave: el cientificismo, la modernidad y la productividad o eficiencia en el modo de hacer las cosas.

- Cientificismo, porque en la duda metodológica de encuadrar a la administración como ciencia, arte o técnica se optó por lo primero, y hubo que apuntalar dicha elección mediante modelos representativos de la realidad y al mismo tiempo solucionadores de problemas.

- Modernidad, porque se intentó romper con un pasado conformado con visiones microeconómicas, operativas, parciales y en condiciones de certeza.

- Y por último productividad, porque en el intento de obtener beneficios se prefirió y aconsejó como política el aumento sostenido de volumen a efectos de diluir costos estructurales y la eficiencia consistente en hacer cada día un poco mejor la tarea reduciendo tiempos, ahorrando costos y economizando esfuerzos en una especialización continua.

Estos conceptos asumidos por el paradigma vigente requirieron de una visión distinta de la empresa, y surgieron las estructuras de todo tipo: estructuras administrativas, productivas, de costos, de financiamiento, etc., conformaron una constelación de esquemas representativos de la realidad

empresarial. Tal como es lógico suponer, el manejo por parte de los empresarios de conceptos estructurales produjo en ellos el contagio de uno de los virus más peligrosos para el futuro de las empresas: las estructuras mentales rígidas.

Posteriormente, la teoría de sistemas comenzó a cobrar vigencia debido, entre otras cosas, a la preponderancia de sistemas conceptuales, la pérdida de la relación causa efecto de tipo lineal, la necesidad de contar con visiones globales, los requerimientos de un accionar estratégico y hasta, si se quiere, una concepción distinta de lo que se debía entender por estrategia.

La administración de empresas reconoció prontamente las ventajas de dicha teoría y la incorporó en su acervo cultural, como modelo representativo de las estructuras, relaciones y vinculaciones existentes en lo que de allí en más se llamó el sistema empresa, en su vinculación con los subsistemas, primero, y con su entorno, más tarde.

El universo, mientras tanto, iba cambiando; de la cuasi certeza concebida al inicio del paradigma, se pasó a situaciones de riesgo cada vez más aleatorio, la previsibilidad precedente fue gradualmente reemplazada en la mente del empresario por la sorpresa. Las estructuras, con su ya clásica rigidez, comenzaron a fracasar como modelos explicativos de la realidad o de resolución de problemas, porque el paradigma se estaba agotando y, ante ello, cobraban importancia nuevos conceptos tales como las visiones globales, la flexibilidad y la posmodernidad.

Visión global para intentar contemplar el escenario desde arriba, como si fuera una partida de ajedrez, y de ese modo entender las múltiples vinculaciones de actores, conceptos y sucesos y al mismo tiempo flexibilidad para adaptar las creencias, las acciones y, en definitiva, la estrategia, a esa nueva visión de tipo sistémico.

En los momentos actuales es posible comprender que el paradigma estructural anterior comienza a resquebrajarse. La administración de empresas asiste así al nacimiento de un nuevo modo de entender la realidad. Un modo nada claro por ahora, pero irremediable, por cierto.

3. ORDEN, DESORDEN Y CAOS

“¿A qué llamamos orden? ¿A qué llamamos desorden? Todos sabemos que las definiciones varían y con frecuencia reflejan juicios sobre la belleza, la utilidad, los valores. Sin embargo estos juicios también se enriquecen con lo que aprendemos. Durante mucho tiempo la turbulencia se nos imponía como ejemplo por excelencia del desorden” (Prigogine y Stengers, 1992).

Hoy en día se entiende que ese desorden es, en realidad, un desorden organizado, del mismo modo que el caos puede ser entendido como el desconocimiento del hombre respecto al futuro, a partir de su limitada capacidad de entender la sucesión de los hechos en que se encuentra prisionero. En definitiva, la concepción caótica del entorno parte de la incertidumbre de un observador totalmente ignorante del futuro que lo acecha.

La dimensión temporal del paradigma descrito por Khun abarca dos fases: una, sustentada en la previsibilidad y otra, en el caos aparente de la revolución científica. En esta última, de lo que se trata es de reducir la incertidumbre, retornando a universos de riesgos acotados con los que sea más conveniente discernir y transcurrir.

Sin embargo, es imprescindible entender la negación de las comunidades ante el resquebrajamiento del paradigma, y la sensación de saltar al vacío que implica la aparición de su reemplazo. Toda mutación genera riesgos, produce desasosiegos y crea angustias. Ante ello se suelen crear ficciones o aplicar paliativos transitorios a problemas profundos, a partir de una pretendida no ocurrencia de los sucesos siempre que ellos no sean tenidos en cuenta.

4. FICCIONES ADMINISTRATIVAS

Los empresarios suelen contar con recetas más o menos ciertas, más o menos aproximadas, más o menos completas respecto al modo en que deben ser hechas las cosas. Recetas que vienen de antaño y que se potencializan en la reflexión y la experiencia. Mientras tanto, “la comunidad científica administrativa” (si es que así se la puede citar sin ofender a nadie) compuesta por gurús, profesores, profesionales de la administración, autores de libros, disertantes, etc., nos sorprende cada tanto con nuevos hallazgos que suelen aportar a la disciplina un aire de modernidad real o ficticia. Citemos algunos de ellos:

- Calidad Total: desde hace muchos años, el mercado acuñó un eslogan que decía que, para que un producto se vendiera debía ser “Bueno, bonito y barato” (La regla de las tres “b”). La calidad total es el arte de hacer un producto que sea exactamente igual al que el consumidor posee en su mente con la mayor carga de atributos favorables posibles, y al menor precio. Vale decir, un producto particular y a medida, pero cuyo costo sea como si hubiera sido elaborado en serie.

- Reingeniería: que en definitiva es la técnica “antiñoquis” por excelencia. Consiste en eliminar los excesos de grasa del sistema, para que el mús-

culo se desarrolle y no se canse por la sobrecarga de parásitos que soporta. Es la antigua técnica de depuración, pero elaborada por un experto que ante la gerencia descubre y asombra con el hallazgo de excedentes y propone su redistribución o eliminación.

- Justo a Tiempo: técnica consistente en trabajar a pedido y especialmente a partir del pedido, eliminando los *stocks* de todo, lo cual es maravilloso porque el producto se convierte de ese modo en algo así como un servicio dentro de cuyo costo no existe el costo financiero.

- *Benchmarking*: consiste en imitar a los exitosos de otros segmentos de mercado haciendo lo que ellos hacen. Y esto es tan antiguo como el hombre, dado que la evolución de la especie tuvo su origen en el aprendizaje por imitación.

Calidad total siempre que el costo no se dispare; reingeniería siempre que ello no eche abajo la moral y la motivación del personal; justo a tiempo siempre que no se produzca una ruptura del ciclo de operaciones. Todo es, en definitiva, una búsqueda del equilibrio para el cual no existen recetas plenas.

Y existen muchas otras como las cinco "M" del sector fabril (materiales, mano de obra, método, máquinas, y modos) y en finanzas, que basan su accionar en una serie de equilibrios tales como: los ingresos contra los gastos, los flujos positivos contra los negativos, el capital ajeno contra el propio, los intereses contra los dividendos, el rendimiento contra el riesgo, etc., etc.

"Se ha originado así una fuerte presión e incluso polución bibliográfica, impregnada de un metapragmatismo y de una altisonancia que, lejos de buscar lo esencial, han teñido el contenido y la acción con recetas elaboradas en base a propuestas que no han medido, y en todo caso han desconocido el organismo donde aplicar los medicamentos" (Mucci, 1996).

La técnica de los costos venía hasta hace poco salvándose de los eslóganes, las siglas y las ideas con limitado fundamento (con muchos "qués" y con escasos "cómos, cuándo y dónde") mientras la modernidad ficticia arreciaba en otras áreas. Pero como nada es perfecto, llegó el ABC (*Activity Based Costing*) o si se quiere CBA (Costo Basado en Actividades, dicho en criollo), el SMP (Sólo Materia Prima), el MBA (Gerenciamiento a partir de costos) y muchos otros más.

La modernidad ficcional arremete contra los costos, y es intención de este trabajo analizar en profundidad si realmente se trata de una moda pasajera, como tantas otras, o sí, por el contrario, resulta valiosa su utilización.

5. LA NOCIÓN DE PRODUCTO

Hasta mediados de la década del 50 la noción de producto se asociaba de modo directo con la cosa física objeto de una transacción de consumo, con su elaboración, tenencia, oferta y entrega a un cierto cliente a cambio de una intención de lucro. Producto era aquello que se elaboraba en la fábrica, se vendía en un mostrador y se consumía en los hogares.

Quando comenzó la saturación de los mercados y simultáneamente el consumidor dio un nuevo paso al frente en el escenario de su relación con la oferta, las empresas descubrieron que para seguir vendiendo había que agregarle cosas nuevas a ese producto, tales como garantías, servicios posventas, marcas pegadizas, envases atractivos y de uso posterior, cupones para sorteos de viajes, televisores, heladeras, autos, etc. Y el producto dejó de ser la cosa física para pasar paulatinamente a convertirse en un bien material/inmaterial que satisfacía ciertas necesidades del consumidor. Ello llevó a un nuevo tipo de competencia mediante la cual cada participante del mercado ofrecía distintos agregados de valor a los productos físicos.

Se llega así a la noción de *marketing* simbólico, mediante el cual se entiende que el consumidor no compra productos sino satisfactores, y que cada producto ha pasado a ser, en realidad, un servicio. Y entonces, para definir esta etapa del *marketing* surgen frases ingeniosas tales como: "En la fábrica creamos perfumes, pero en el mostrador vendemos belleza" o aquella otra de "fabricamos taladros, pero vendemos agujeros".

"El producto es un símbolo por virtud de su forma, tamaño, color y funciones. Su significación como símbolo varía con el grado en que esté asociado a las necesidades individuales y a la interacción social. Por consiguiente, el producto es la suma de significaciones que comunica, a menudo inconscientemente a otros, cuando la contemplan o usan" (Wilensky, 1986).

"Los individuos se proyectan en los productos. Al comprar un coche en realidad compran una ampliación de su propia personalidad. Cuando son leales a una marca, son leales a sí mismos" (Ditcher). Esto hace que la forma de entender los productos y el acto de consumo se modifiquen sustancialmente respecto a visiones anteriores.

6. EL ACTO DE COMPRA

Lo que el individuo demanda no es un producto sino un símbolo con el cual sustituir una carencia. En tal sentido, el antiguo producto físico es apenas el portador del producto actual, que debe ser entendido como una imagen más que el consumidor pretende acoplar a un álbum que repasa

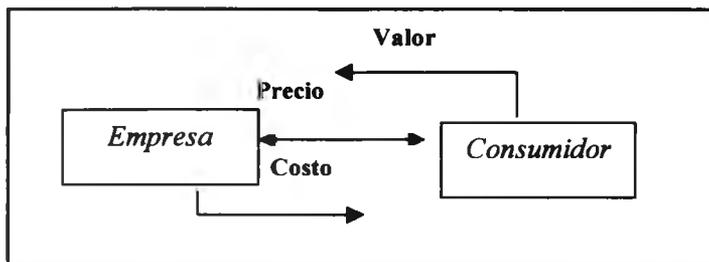
noche tras noche en su más íntima soledad y que obsesivamente trata de llenar, aun sabiendo que no lo logrará.

Ese deseo se transforma en necesidad cuando intenta racionalizar su acto de compra. La necesidad, al igual que la imagen, nace hacia afuera como explicación, y sigue hacia adentro como justificación.

Profundas razones sociológicas, tales como pertenencia, rol y *status*; psicológicas, económicas y perceptivas ejercen influencia en la estructura de pensamiento del consumidor, generándole una noción de valor que ejerce su gravitación en el acto de compra, y que en estos momentos es motivo de profundas investigaciones por parte de las empresas.

7. COSTO, PRECIO, VALOR

En el acto de compra intervienen la empresa y el consumidor, cada uno de ellos con su respectiva función de utilidad y a partir del siguiente esquema:



En el momento del encuentro de la oferta con la demanda, el consumidor posee una noción de valor percibido respecto al satisfactor generador del deseo de consumo y la empresa posee una serie de costos incurridos, acumulados en el producto que ofrece.

Si el precio se sitúa en el tramo intermedio entre valor y costo, la operación se realiza porque tanto consumidor como empresa logran un beneficio al precio de transacción. Si las pretensiones de la empresa sobrepasan la noción del valor del consumidor, o si el producto fabricado carece de valor para quien demanda, la venta no se realizará.

Deben quedar en claro los elementos que han jugado en el análisis previo. El costo está formado por la serie de sacrificios económicos considerados necesarios para obtener el producto; el valor surge de la visión del consumidor, de sus carencias, necesidades y deseos y en tal sentido es totalmente subjetivo. El precio es un valor transaccional mediante el cual la empresa

se desembaraza de sus costos y logra un beneficio y es, para el consumidor, el valor de su sacrificio para obtener el satisfactor que su deseo requiere.

8. COSTOS: ¿PARA QUÉ?

Siempre se ha dicho que tres eran las finalidades de los costos: valorar, controlar y decidir. La valuación tenía como propósito definir el valor efectivo de los bienes poseídos y los consumos, con lo cual era posible determinar los resultados de la empresa período a período; control cuyo propósito implicaba determinar brechas o desvíos de ejecución y decisión, porque toda elección de una alternativa entre varias requiere de especulaciones respecto al riesgo monetario que se enfrenta al optar por tal o cual curso de acción.

En los momentos actuales dichas finalidades se han ido desdibujando debido a la globalización y el cambio. El sistema empresa va perdiendo autonomía, sus fronteras se vuelven más permeables y la interacción con el entorno aumenta. Y el ambiente de actuación de la empresa es, por supuesto, el sector industrial al que pertenece, o el mercado.

Es así que la finalidad de valuación ha sido reemplazada por el valor de mercado y que el control de gestión se realiza atendiendo a la *performance* de la competencia y las decisiones también. Pareciera que lo importante va dejando de ser lo que la empresa realiza en términos absolutos, sino en relación con los demás. Poco a poco el costo deja de ser importante y asume gradual importancia el valor, definido como la apreciación que hacen de nosotros, de nuestros productos, actos y cosas los demás.

9. NUEVOS ENFOQUES

Y entonces aparecen nuevos enfoques de costos como el CBA (costo basado en actividades), el enfoque estratégico de los costos, etc., habiendo llegado hasta nosotros frases como las siguientes: "Es mucho más provechoso, hoy, considerar todos los costos como variables en el sentido estratégico" (Sank y Govindarajan, 1995); "Un buen sistema de costes de producto mide los costes de producto a largo plazo" (Johnson y Kaplan, 1989) o "La cuestión central del cálculo de costos en este contexto no es el relevamiento ni la apropiación, sino la cuantificación de las ideas que tiene la dirección empresaria acerca del negocio y de la situación del sector en que compete" (Fornero, 1997).

Todo ello significa para la disciplina una revolución científica a la que alguien puede tildar de la generación de un nuevo paradigma, en tanto que

otros, mucho más escépticos, la pretenden encuadrar dentro de las ficciones de la modernidad finisecular.

Es un corte drástico entre los sistemas de costos, las metodologías imperantes y estas nuevas concepciones del costo que resultan difíciles de encuadrar. Los sistemas de costos definidos desde la prehistoria de los costos como sistemas por órdenes (controlante de procesos por lotes) y por procesos (asociados al control de la producción continua) y las metodologías de absorción plena, costeo variable y costeo normalizado, advierten la presencia de estos nuevos enfoques que no son sistemas ni son metodologías, sino tan sólo (y utilizando un léxico computacional) son utilitarios que operan a la manera de un *soft* periférico que puede llegar a mejorar la *performance* del sistema, pero con una orientación algo distinta a los objetivos de costos.

¿Qué se pretende? Algo muy simple: valuar el valor; costear los sacrificios económicos de la empresa en función de las carencias del consumidor, lo cual es evidentemente difícil, especulativo y por sobre todo incorrecto.

La empresa posee sus costos, el consumidor posee el valor, y de la negociación surge el precio que servirá para que la empresa descubra el resultado de su accionar. El producto fabricado no tiene nada que ver con el valor atribuido por el consumidor, porque éste descansa en factores psicológicos y sociológicos particulares, permutables e influenciables.

El costo tampoco tiene nada que ver con el precio del producto. Toda empresa puede ser vista como tomadora o fijadora de precios en el mercado y, en ambos casos, ese precio será una herramienta estratégica de ataque o defensa ante los competidores y ello significará que si la empresa pretende aumentar su participación en el mercado su precio bajará respecto a la media del mercado y si desea aumentar su rentabilidad aumentará.

La ganancia o pérdida de una empresa será el producto de una confrontación entre lo logrado y el costo sacrificado, y aquí sí intervienen los valores y los precios pero no en los costos, sino en eso llamado "lo logrado", es decir, el ingreso. Costo es, por lo tanto, medición de esfuerzo pero no de resultado.

Y, por sobre todo, se debe tener en cuenta que los costos (al menos hasta ahora) han funcionado a nivel operativo, pues para eso fueron creados. Los costos no suelen ser entendidos como elementos de gestión, de dirección general y, mucho menos, estratégicos, porque una buena estrategia respecto a los costos sería no tenerlos, porque costo es "sacrificio medido" y no otra cosa.

Diversas publicaciones nacionales y extranjeras se esfuerzan por intensificar la idea de que el paradigma prevaleciente de los costos consiste en medir sacrificios de recursos en términos del suprasistema contenedor. Y

dado que éste se halla en función del consumidor y sus carencias, el costo pretende ser utilizado para medir por anticipado el grado de compatibilización del esfuerzo empresario con la necesidad de quien demanda o, en todo caso, las ideas de la alta dirección en cuanto a posicionamientos futuros. Sin embargo, los costos hasta ahora han sido otra cosa, y han estado alejados por igual de los precios, el valor, las especulaciones, el futuro y las estrategias.

10. COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES

Es a partir de Johnson y Kaplan que surge la idea de obsolescencia de los sistemas de costeo basados en centros de costos, y el intento de su reemplazo por una nueva concepción llamada costo basado en actividades o ABC (*Activity Based Costing*) en su original inglés.

La idea subyacente es la gradual pérdida de importancia de los centros de costos y el intento de costear la cadena de valor imaginada por Porter eslabón por eslabón, a efectos de analizar desde una óptica estratégica los puntos fuertes y débiles del accionar de la empresa en relación a su entorno de actuación, con la finalidad de comprender las ventajas competitivas existentes y lograr su durabilidad mediante decisiones acertadas.

La irrupción de esta nueva concepción en el manejo de los costos produjo, como es de prever, una fuerte tormenta y la disputa entre quienes entienden que se trata de una moda pasajera y los que pretenden atribuir al CBA propiedades milagrosas.

11. LA REALIDAD FABRIL

Resulta evidente que en los tiempos actuales no se fabrica de igual modo que hace veinte años o más. Los procesos productivos han variado notablemente su estructura a partir del concepto de valor del consumidor, que cada vez más comienza a requerir productos nuevos más ajustados a sus necesidades, y de la tecnología que hace posible satisfacer esos reclamos. La producción de las chimeneas está muriendo, según el concepto de Toffler.

Las largas tiradas de producción propias de los sistemas de elaboración continua mueren debido a su falta de flexibilidad y de adaptabilidad a requerimientos cambiantes; los sistemas productivos por lotes pierden actualidad, por lo costoso de la producción por órdenes, a las dificultades de planeamiento y control de la actividad fabril y a los tiempos excesivos que requiere fabricar de esa manera, dada la formación de colas en el proceso.

Esta realidad ha logrado efectuar una síntesis entre producción por lotes

y continua, a la que se llama producción flexible, consistente en aprovechar la diversidad del sistema por lotes, y las economías y posibilidades de planeamiento y control de la producción continua. La producción flexible permite fabricar alta cantidad de lotes de bajo volumen de productos cada uno de ellos, en una producción continua, a partir de equipos versátiles, personal con alto adiestramiento y rápido desplazamiento de la producción por el proceso.

Como es lógico suponer, esto ha producido un importante cambio en la magnitud de los costos. Los costos de “hacer” se van desdibujando porque en un proceso robotizado los costos humanos y las ineficiencias disminuyen de manera notable. Pero aparecen otros nuevos que hasta el momento eran considerados insignificantes, tales como los costos de diseño de productos, planeamiento de la producción, preparación de equipos, traslados internos, control de calidad, etc.

Esta nueva realidad hace necesario comprender que ante el cambio, el sistema de costeo debe variar a efectos de adaptarse, si es que pretende seguir siendo un sistema de información apto para la toma de decisiones por parte de la gerencia. Y para ello deberá despreocuparse por los costos de “hacer” para enfocar su atención en los del “servicio de hacer”.

12. EN LA BÚSQUEDA DE LA SOLUCIÓN

El CBA nació, según las primeras publicaciones, debido a una serie de falencias advertidas en los sistemas de costeo existentes, las cuales fueron enumeradas así:

- acumulación de costos indirectos a nivel empresa,
- asignación de una única base para distribuir los costos indirectos a los productos,
- utilización de las horas hombre, como esa única base.

Ante estas razones, la respuesta es simple: la departamentalización de los procesos soluciona lo primero, y en cuanto a cantidad y calidad de cuotas los sistemas vigentes no presentan ningún inconveniente adaptativo. Los problemas reales son otros, y se basan en un cambio de paradigma en cuanto a lo que se entiende por empresa y sus funciones.

Estos nuevos problemas apuntados requieren una nueva conceptualización de los costos y técnicas distintas, que las propuestas actuales no satisfacen. No se trata de entender el costo como estratégico; tampoco de pensarlo desde la óptica del cliente o del mercado, y mucho menos desde un análisis comparativo con los competidores.

Los anteriores sistemas y metodologías de costeo comienzan a no producir las respuestas apropiadas, y las que actualmente aparecen como opciones alternativas carecen del andamiaje apropiado como para ser entendidas como propuestas superadoras. Y, en tal sentido, resulta conveniente entender los defectos del CBA al operar a capacidad real, con costos históricos y sin segregar costos por variabilidad, lo que lo torna vulnerable como sistema decisional.

13. LOS OTROS COSTOS

Hasta aquí puede decirse que se ha expuesto la visión operativa de los costos. Pero, en realidad, existe un nuevo problema derivado del desplazamiento focal advertido en la última década, y esto sí puede ser entendido como el principio de un cambio en el paradigma vigente o, si se quiere ser más ambicioso, como el nacimiento de un nuevo paradigma.

Porque además de la desaparición de la estructura como esquema de pensamiento respecto a la empresa, otra cosa que va desapareciendo es el producto como elemento de competitividad. La visión anterior basaba su accionar en la eficiencia del adentro y la eficacia en el afuera, pero siempre medido en términos de producto.

La estrategia competitiva ha modificado la “colocación de productos en el mercado” por algo mucho más sutil, denominado “posicionamientos”, que ya no es la venta en términos simples, sino “la posibilidad de vender” y no una vez, sino vender, vender, vender y vender a un mismo consumidor o segmento.

Hasta el presente, siempre se utilizaron los costos con propósitos de eficiencia. En estos momentos, se les pide a los costos que vayan más allá y midan otras cosas. La realidad indica que a partir de un plan de posicionamiento producto-mercado se acumulen los costos de manera tal de enfrentarlos a la utilidad y producir así el resultado. Como es de suponer, esta utilidad debe tener en cuenta la cadena de valor y el ciclo de vida del posicionamiento... y los costos, también.

Porque en los momentos actuales se ha avanzado un paso más allá de la eficacia, y se trata entonces de controlar efectividad entendida como “el valor de hacer las cosas correctas” aun sabiendo que dicha efectividad asume características probabilísticas y aleatorias.

Por lo tanto, los problemas acuciantes que presentan hoy en día los costos, cuando el enfoque se aparta del nivel operativo desde donde siempre se manejaron, son los siguientes:

- Necesidad de reorientación desde el producto hacia el posicionamiento; de la cosa física al valor, a lo simbólico contenido en la mente del consumidor.

- Necesidad de reducir costos a fin de poder seguir compitiendo. Esto es, pasar de la eficiencia a la eficacia, y de ella a la efectividad.

Ello exige que el sistema de costos identifique lo que no agrega valor, lo eliminable, lo superfluo y, al mismo tiempo requiere de una reducción sistemática y no coyuntural, que debe estar al servicio de un "para qué" explícito y compartido a partir de amenazas y oportunidades, porque la reducción de costos no es un problema de humor, sino estratégico.

14. EPÍLOGO I

El paradigma estructural de la administración de empresas se agota rápidamente, porque la modernidad, el cientificismo y la productividad no son los núcleos sobre los que pivotea el accionar de las empresas.

Un nuevo paradigma está por nacer. Sus bases tal vez no incluyan el trabajo físico, la masividad productiva, la utilidad económica o la autoridad entre sus postulados básicos, aunque sí hablará en términos de flexibilidad, adaptabilidad, ecología y servicio.

Entre el paradigma que nos deja y el que aún no ha nacido, la administración ha creado una cultura *ligh* conformada por eslóganes, siglas, nombres en idioma inglés que se colocan aquí y allá, de modo indiscriminado en medio del discurso, micromodelos explicativos y ejecutivos de dudosa aplicabilidad, etc.

Esa cultura *ligh* que hoy nos domina cumple con la finalidad de crear un paradigma ficticio, que se consensúa de congreso en congreso con aportes colaterales que afirman una pretendida idea central, pero que en realidad posee un núcleo vacío porque sólo resulta válido en el mundo de las ideas, y no en las prácticas cotidianas de la administración.

Ese intento de expandir el paradigma ficticio a todas las disciplinas también ha incursionado en los costos, para lo cual se arremetió contra una serie de pautas aceptadas por la generalidad de los autores, proponiendo una serie de enfoques alternativos, a los cuales se les asignan cualidades de panacea solucionante de cualquier tipo de problema de costeo.

El columpio sigue su trayectoria, y se aleja de lo conocido y reconocido negándolo. La modernidad administrativa adhiere al paradigma ficticio. ¿Habrá que esperar que el columpio vuelva para conocer la realidad y evaluar, así, lo que perdura?

15. EPÍLOGO II

Existe una evidente mutación respecto al propósito de los costos. En los últimos cincuenta años la concepción de utilidad y mecanismos de los costos se ha ido desplazando desde la valuación hacia el control, por una parte, y desde la información hacia la acción, por la otra.

Ya no se trata de comprender el valor del sacrificio económico realizado para fabricar un producto, iniciar una acción cualquiera, o poner en funcionamiento un sector fabril, comercial o administrativo, sino de separar por una parte el costo necesario, y por la otra las improductividades atribuibles a la ejecución o a los errores de gestión respecto a los planes puestos en ejecución.

Pero eso no es todo. También se le exige al sistema de costos que deje de ser un apéndice del sistema de información de la empresa, para convertirse en un elemento de ajuste homeostático de los desacoples con el entorno, o que al menos produzca el manajo de cursos de acción disponibles para que el decididor opte por aquel que considere más apropiado para restaurar un equilibrio perdido.

“Para los contadores, instalar un sistema contable innovador significa desechar su enfoque limitado al control de costos y ensanchar su horizonte hacia el manejo gerencial de los costos” (Frank, Fisher y Wilkie, 1991). Lo cual pretende un cambio en la visión anterior del propósito de los costos.

Y es esta pretensión la que ejerce presión a efectos de valuar en función del afuera de la empresa. La cadena de valor de Porter está expresada en términos de estrategias producto-mercado, con el propósito de analizar puntos fuertes y débiles. Al incorporar los costos en el análisis, se intenta enfrentar costos en mano al competidor a partir de la noción de calidad que impone el consumidor.

Con ello, el costo deja de situarse en el nivel operativo, o a lo sumo en el nivel de gestión, para ubicarlo decididamente en el nivel estratégico. Y la pregunta que debemos realizar es la siguiente: ¿realmente puede entenderse al sistema de costos como estratégico, o se le está exigiendo más de lo posible? El costo difícilmente pueda ser asociado con el largo plazo, la proyección y la incertidumbre, sin hacerle perder su esencia de valor cuantificable de los recursos sacrificados.

El costo no es causa de la ineficiencia sino consecuencia de ella. Las ineficiencias las produce el sistema en funcionamiento cuando trabaja mal o insume por encima de lo razonable. La noción de costos va asociada con la de calidad en el sentido de proceder a su eliminación.

El nuevo paradigma de los posicionamientos, la flexibilidad y la efectivi-

dad, avanzan más allá del plano operativo y le exigen a los costos que detecten las ineficiencias de las decisiones. ¿Esto es posible, o se trata de pensar en nuevos costos?

16. EPÍLOGO III

Los viejos sistemas y metodologías de costeo que nos acompañaron a lo largo del siglo se encuentran cansados como para seguir aportando datos de la realidad. Las nuevas ofertas que tienden a reemplazarlos se nos muestran con la arrogancia de los incapaces y el misterio de los brujos y no solucionan gran cosa los problemas. Hacen falta nuevas propuestas en el segmento de los costos porque la realidad va cambiando muy rápidamente, pero esas propuestas deben tener la humildad de la mejora continua y del servicio y no la grandilocuencia del elixir salvador a partir del corte, cambio y salto al vacío.

BIBLIOGRAFÍA

- Ditcher, Ernest, *La estrategia del deseo*, Bs. As., Huemul.
- Flichman, Eduardo P. (1995), "Pensamiento Científico: La polémica Epistemológica Actual", Buenos Aires, Prociencia, Conicet.
- Fornero, Ricardo (1997), "Los costos y la evaluación competitiva del negocio", *Revista de Ciencias Económicas*, Univ. Nac. de Mendoza.
- Frank, Fisher y Wilkie (1991), "Vinculando los costos con los precios y la utilidad", *Revista Costos y Gestión*, Nro 2, IAPUCO, Buenos Aires.
- Khun, Thomas (1971), *La estructura de las revoluciones científicas*, México, Fondo de Cultura Económica.
- Johnson y Kaplan (1989), *Contabilidad de costes . Auge y caída de la contabilidad de gestión*, España, Plaza y Janés.
- Mucci, Ottorino Oscar (1996), "Modas, modernidades y administración", *Revista Faces*, Año 3, Nro 3, Mar del Plata. Ver también Cuadro 1 con la síntesis de las técnicas propuestas.
- Porter, Michael (1985), *Estrategia competitiva*, México, CECSA.
- Prigogine, I. y Stengers, I. (1992), *Entre el tiempo y la eternidad*, Buenos Aires , Alianza Universidad.
- Sank, John y Govindarajan, Vijay (1995), *Gerencia estratégica de costos*, Bogotá, Grupo Editorial Norma.
- Wilensky, Alberto (1986), *Marketing estratégico*, Buenos Aires, Tesis.