

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA CRISIS DEL COSTE ESTÁNDAR

José Eduardo Vilar Sanchis* y Vicente Serra Salvador**

* Profesor Titular de Universidad. ** Catedrático de Universidad. Departament de Comptabilitat. Universitat de València

I. INTRODUCCIÓN

A partir de los años setenta la contabilidad para usuarios internos fue testigo de la aparición y desarrollo de diferentes modelos de gestión (Control de Gestión, Dirección por Objetivos, Dirección por Sistemas...) que, basados en los desarrollos de la "Dirección Científica" impulsada por F. W. Taylor y sus seguidores, buscaron la implantación en la empresa de un engranaje mecanicista que permitiera el dominio y control de la dirección empresarial en un medio "tecnocrático" e impersonal.

La denominada "dirección por el método de la excepción", común a los diferentes modelos propuestos, parte de una predefinición clara de las diferentes competencias y funciones personales, y del desarrollo de un encadenamiento lógico entre planes y programas. El cálculo y análisis de las diferencias entre el marco de actuación predefinido y la realidad, es el punto de partida para orientar la actuación futura, al tiempo que facilita la retroalimentación del sistema. Se completa con ello el ciclo de actuación causalista, a cuya lógica subyacente aludiremos con posterioridad.

Como parte importante del sistema, el *coste estándar* (al tiempo motor y consecuencia del proceso), fija normas específicas (clases y cantidades de materiales, variedad de procesos y tiempos de trabajo exigidos en cada uno de ellos, unidades de obra necesarios en cada uno de los diferentes centros de transformación) que, centradas en el producto, hacen de éste el portador de la realidad técnico-económica de la empresa.

Los estándares técnicos permiten un ensamble lógico entre planes y programas. A su vez los programas (de compras, de cargas laborales por proceso, de actividades por centros...) facilitan la fijación de los estándares económicos.

El análisis de las desviaciones sobre el coste estándar supone, en muchas empresas, un alto porcentaje del contenido de los "cuadros de mandos" y es un claro motor de la actuación de la gerencia.

El panorama descrito aglutinó los esfuerzos por racionalizar la gestión empresarial en la segunda parte de nuestro siglo. No obstante, circunstancias más profundas que las ligadas a meros cambios técnicos o de procedimiento, están desplazando al coste estándar de su pretérito protagonismo, al punto de cuestionarse su validez futura.

2. LA LÓGICA DEL COSTE ESTÁNDAR

2.1. El concepto

Construido en torno a las características específicas de cada producto (diseño, clase, composición y características de los diferentes materiales que lo integran; especificación de la tecnología productiva a utilizar y de los métodos de trabajo y tiempos unitarios estipulados por operación; centros involucrados en su obtención y distribución...), el estándar unitario no es tan sólo el portador final de un valor: el coste (suma monetaria de los consumos necesarios para su obtención), sino que también se convierte en portador de unos rendimientos de materiales predeterminados, de una productividad preestablecida, de una actividad y eficiencias predefinidas, etc.: de una *forma de entender la empresa*, los medios con que se cuenta para llevar a cabo la actividad y la forma en que se espera que los recursos humanos utilicen dichos medios ..., que es transmisora de las expectativas que la dirección alberga sobre cada responsable en particular, y sobre el uso esperado de aquellos medios a su dirección delegados.

"Recuerde —afirma Drury (1990: 414)—, que uno de los objetivos más importantes de los costes estándares, la elaboración presupuestaria y los sistemas de control contable, es influir sobre el comportamiento de los individuos de la organización y motivarlos para que alcancen los objetivos de la misma."

En los comentarios a la encuesta realizada en las empresas españolas por la profesora Herenia Gutiérrez (1990), ésta señala (62-63) que "el 91 por 100 de los encuestados dicen estar de acuerdo en que mediante un clima de participación es más fácil implantar un sistema de costes estándares", y que entre directivos y empleados

la participación en su establecimiento y la identificación con los mismos, son el mayor incentivo para conseguirlos.

Desde esta perspectiva, el coste estándar no es un instrumento contable pensado para satisfacer necesidades de los informes financieros (valoración de inventarios principalmente), sino, y esencialmente, el punto de partida para aglutinar esfuerzos personales, que serán coordinados gracias al análisis de las desviaciones. En cierta forma, y salvando las distancias, el coste estándar puede ser el portador y transmisor de una "cultura" de empresa.

2.2. La aplicación del coste estándar

Elaborado antes de iniciarse la actividad, en torno a las características singulares de cada producto (a las que ya se ha aludido previamente), el coste estándar muestra una lógica de cálculo diametralmente opuesta a la de los costes históricos. No se trata solamente de que el momento de cálculo sea anterior al desarrollo de la actividad programada sino, y esencialmente, de la forma de cálculo: frente a los sistemas de costes históricos, en que el coste unitario es el resultado de registrar los diversos consumos y llevar a cabo reclasificaciones diversas de los mismos (es un coste medio unitario, basado en los consumos habidos), en los sistemas de costes estándares el coste unitario es el punto de partida: cuando se inicia el trabajo el coste ya es conocido y aceptado. La aplicación del estándar unitario a los diferentes informes de producción reales, permite que durante el desarrollo de la actividad, la Contabilidad de Costes acumule en sus libros las cantidades e importes que debieran haberse realizado para llevar a cabo la producción obtenida.

Al propio tiempo, la Contabilidad Financiera, las anotaciones de inventarios permanentes y las diversas estadísticas de actividad, configuran un compendio de registros reales, testigos de lo que ha sido.

La confrontación entre ambos tipos de registro puede dar lugar a diferencias cuyo análisis, realizado *a posteriori* y con frecuencias temporales desiguales (según el factor objeto del estudio), supone una orientación para la actuación futura.

2.3. El análisis de desviaciones

Las diferencias entre los datos acumulados en costes (costes estándares de la actividad real) y los diferentes registros reales, deben ser desagregadas al objeto, tanto de eliminar al máximo compensaciones posibles como de indicar más específica y concretamente las causas directas de las diferencias.

Para ello, los mencionados registros, acumulados a lo largo del periodo, son complementados con la incorporación al sistema de una serie de datos postcalculados que permiten los ulteriores análisis.

Sucintamente, y siguiendo una clasificación radicional de los elementos de coste, pueden mencionarse las siguientes etapas:

a) *Datos acumulados por la contabilidad de costes*

- *Materiales.* Cantidades que deberían haberse consumido de cada material (fruto de multiplicar las unidades realizadas de cada producto por los estándares técnicos unitarios) por los precios estándares. Simplificadamente lo expresaremos: $Xs.Ps$.
- *Trabajo.* Tiempos que debieran haberse utilizado en obtener una determinada producción (especificando los correspondientes a cada lugar de procesamiento) por salarios medios preestablecidos por operación. También simplificadamente: $Hs.Ws$.
- *Costes de centros.* Actividad que debiera haberse desarrollado en cada centro para alcanzar la producción realizada (Ts), multiplicada por el coste/unidad de obra estándar (Cs): $Ts.Cs$.

El precálculo de los costes parte del establecimiento de los estándares técnicos o unidades de obra por unidad de producto (ts) para cada centro principal. A menudo dichas unidades de actividad suelen coincidir con algunos de los datos ya conocidos: horas de mano de obra directa en transformación, pesetas o unidades de materias primas en aprovisionamientos y precios de venta en distribución; otras veces deberán analizarse datos adicionales: horas máquina por unidad en determinado centro, por ejemplo.

Pero a diferencia de los otros elementos de coste, la determinación del coste unitario por unidad de obra estándar (Cs), pasa por la necesidad de:

- Predeterminar el comportamiento de los distintos conceptos de coste en los diferentes centros, separando los costes fijos y calculando costes variables unitarios (que se aceptan como proporcionales dentro de un rango relevante de actividad). Se simplifica de esta forma la formulación del presupuesto flexible del centro de que se trate, que puede ser expresado en la forma $Kp=Kf+v*T$, en que Kf resume los costes fijos del centro y v^* los costes variables unitarios previstos.
- Preestablecer la actividad del centro (Tp);

- Calcular la tasa de coste medio por unidad de obra, dividiendo los costes previstos entre la actividad prevista: $Cs = (Kf+v* Tp)$; $Tp=(Kf/Tp)+v*$.

El coste estándar precalculado a nivel unitario, $ts.Cs$, se utilizará para valorar, durante el periodo, los diferentes partes de producción e inventarios. Es decir, se registrará, por cada unidad de producto, las unidades de obra que debieran haberse empleado: $Ts=ts.Nr$; en que T_s es el número de unidades de obra estándar (o actividad en que debiera haberse incurrido, en el centro de que se trate, para alcanzar la producción obtenida). El resultado de multiplicar dicha actividad, T_s , por el coeficiente preestablecido, Cs , permite resumir las anotaciones que la contabilidad de costes ha realizado a lo largo del periodo, o costes estándares del centro: $Ks=Ts.Cs$.

b) *Datos reales (registrados por la contabilidad financiera o por las diferentes estadísticas de producción)*

- *Materiales.* Cantidades consumidas realmente por el precio real: $Xr.Pr$.
- *Trabajo.* Tiempos empleados por salarios medios reales: $Hr.Wr$.
- *Costes de centros:* Actividad realmente alcanzada (Tr) y costes incurridos por cada una de las partidas de gasto, cuyo total podemos resumir como Kr . Fruto de la división entre costes y actividad reales puede postcalcularse el coste real por unidad de actividad, Cr , y expresarse en s registros reales con la expresión $TrCr$.

c) *Datos postcalculados e incorporados al sistema para el análisis de desviaciones*

- *Materiales.* Cantidades consumidas realmente por el precio estándar: $Xr.Ps$.
- *Trabajo.* Tiempos reales por salarios estándares: $Tr.Ws$.
- *Costes de centros.* Aunque se dan diferentes alternativas de análisis, las más comunes incorporan:
 - Una adaptación del presupuesto flexible a la actividad real: $Kp.r=Kf+v*Tr$, que indicaría el deber ser de las diferentes partidas de gasto.
 - El cálculo de lo que debería haber registrado la contabilidad de costes caso de haberse cumplido exactamente la eficiencia estándar en el uso de las unidades de actividad del centro: $TrCs$.

Con todo ello se establecen las siguientes desviaciones como más comunes:

1. *Materiales*

– Desviaciones en los precios de compra: $(Ps - Pr) Xr$

Que son de interés para la gestión de compras y, regularmente (si la empresa valora todos sus inventarios a costes estándares), deberán calcularse en función de los ciclos de compras de cada material.

Su significación depende tanto del momento particular en que se efectúa el cálculo (el precio estándar intenta ser el precio medio ponderado de un período futuro, y, por tanto, deberá mostrar desviaciones favorables en determinados períodos, a ser compensadas por otras desfavorables acumuladas previamente o esperadas con posterioridad) como del acierto o desacierto en la planificación de los precios futuros (no dependen de las condiciones controlables por la entidad), como del acierto o desacierto en la gestión, como de condiciones particulares (y puntuales) del mercado y de la posibilidad, o no, de sustituibilidad de materiales y de proveedores.

– Desviaciones en cantidades; $(Xs - Xr) Ps$

Las desviaciones técnicas, sin embargo, ligadas a los consumos de materiales, pueden estudiarse con la periodicidad deseada e indican claramente los lugares y responsabilidades personales afectadas, centrándose en condiciones internas susceptibles de un control inequívoco y localizable directamente por los agentes involucrados.

2. *Trabajo*

En este caso, las desviaciones económicas, o en salarios medios $(Ws - Wr) Hr$, pueden obedecer a fenómenos más dependientes de la actuación personal, inscribiéndose en un marco de control más concreto que en el caso anterior. Así, con independencia de alteraciones salariales no contempladas en el momento de efectuar la previsión, el hecho de que la composición y categoría profesional de los diferentes miembros que intervienen en una determinada operación no coincida con la prevista, alterará los salarios medios reales. Al igual ocurre con la realización de horas extraordinarias o turnos de trabajo no previstos. También en estas desviaciones se da una mayor dependencia entre ambas, ya que el hecho de alcanzar una productividad superior a la estimada, además de reflejarse en la desviación técnica, puede significar el pago de determinados incentivos no previstos en la determinación inicial del salario estándar. Su medida, sin embargo, está sujeta a los periodos de cálculo y abono de nóminas e incentivos.

Las desviaciones técnicas comparan los tiempos previstos (normas de productividad) con los realmente utilizados (H_s-H_r) W_s . Se localizan claramente en planta y pueden medirse con periodicidad variable, según las necesidades de cada responsable en la obtención de guías para su gestión.

3. Costes de centros

Partiendo de la diferencia global entre los registros de la contabilidad de costes (coste estándar de la producción real) y la financiera (costes reales del periodo); la desviación total, $DT=K_s-K_r$, puede ser analizada mediante la inclusión en el sistema informativo de los dos datos postcalculados ya comentados, y que analizamos a continuación:

1) La adaptación del presupuesto flexible a la actividad realmente alcanzada: ($K_{p.r}=K_f+v^*Tr$). Muestra los costes en que, de acuerdo a los principios que rigieron el proceso presupuestario, debió incurrirse en el centro en cuestión, dada la actividad desarrollada durante el periodo. En este sentido es portador del aspecto normativo que presidió el cálculo del coste estándar por unidad de obra.

2) Los registros que debieran haberse producido por la contabilidad de costes, y dadas las unidades de obra o actividad realmente alcanzadas, de haberse trabajado todas ellas con la eficiencia (o rendimiento) preestablecidos (100% eficiencia): $TrCs$.

Incluyendo los dos datos postcalculados en el modelo:

$$DT = K_s - K_r = T_s C_s - K_r = \underbrace{T_s C_s - Tr C_s}_{a)} + \underbrace{Tr C_s - K_{p.r}}_{b)} + \underbrace{K_{p.r} - K_r}_{c)}$$

En que pueden separarse tres desviaciones:

- a) *Desviación en eficiencia o rendimiento:* $C_s (T_s - Tr)$.
- b) *Desviación en actividad o volumen:* $Tr C_s - K_{p.r} = K_f: tp (Tr - Tp)$

En ambos casos los paréntesis encierran confrontaciones de medidas técnicas: la primera alude a la diferencia entre el tiempo normativo establecido para la producción alcanzada y el tiempo realmente empleado y, en consecuencia, informa del grado de cumplimiento de los rendimientos preestablecidos para el factor tomado como unidad de obra en el centro de que se trate. El hecho de haber obtenido un mayor o menor rendimiento afectará a los resultados en la proporción establecida por C_s , coeficiente ya conocido. La desviación en actividad denuncia el grado de cumplimiento de los planes preestablecidos. Si T_p , además de ser el soporte de la

elaboración presupuestaria y del cálculo de C_s , se ha desdoblado en el tiempo mediante un *planning* de actividad, puede ser contrastado tan frecuentemente como se desee sin más que medir la actividad real del período o subperíodo que se desee analizar. El incumplimiento de la actividad prevista afectará a los resultados por cuanto supone una infra o sobre absorción de los costes fijos previstos (la proporción será de $K_f \cdot T_p$ por unidad e obra, coeficiente también conocido desde antes de iniciarse la actividad).

Es decir, ambas desviaciones dependen exclusivamente de la definición de los períodos para los que quiera establecerse el control, que son los que regirán la frecuencia de medida de las unidades de obra reales. Los demás datos, o se han prerreconocido ya por el sistema de información de costes, o se han ido acumulando con la frecuencia deseada.

c) *Desviación en presupuesto*: $K_{p,r} - K_r$

Por lo que respecta a la desviación presupuestaria, debe señalarse que, además de su menor frecuencia (ya que depende del registro regular de los diferentes gastos, para cada una de las partidas presupuestarias, por parte de la Contabilidad Financiera), carece de sentido para la gestión establecerla en términos globales, debiendo remitirse al control presupuestario. Así, los costes previstos deberán desdoblarse por conceptos y ajustarse a la actividad desarrollada. La confrontación, partida a partida, con los costes reales, además de desenmascarar posibles compensaciones, revelará el carácter técnico-económico de dichas diferencias, que pueden deberse tanto a cambios en los precios y tarifas como a un mayor o menor consumo (de unidades, tiempos, kilowatios o pasos de contador, por ejemplo) sobre lo previsto, etc.

3. TESIS SUBYACENTES EN EL COSTE ESTÁNDAR

El coste estándar se revela como un instrumento idóneo de apoyo a la planificación y el control en aquellas organizaciones que gozan de gran estabilidad, tanto en sus catálogos de productos como en la forma de obtenerlos (tecnología productiva y organización).

Como sistema de costes más asentado que cualquier otro en los principios taylorianos de división del trabajo y subsecuente agrupación funcional de los medios de producción, incluyendo los recursos humanos (por especialidades profesionales), su mayor protagonismo vino de la mano de la extensión y generalización de dichos principios.

Cobrar conciencia crítica de lo que dichos principios han supuesto para la concepción de las operaciones productivas, la organización de los recursos que permitan llevarlas a cabo en la forma más eficiente, la interpretación de lo que se espera de la actividad personal y la forma de medirla, etc., no es tarea sencilla, puesto que enraiza en conceptos culturales inconscientes, adquiridos a lo largo de nuestra existencia, muchas veces sin necesidad de aprendizaje previo (por ser parte de cómo nuestra cultura entiende el trabajo y la forma de organizarnos para llevarlo a cabo) y, sin duda, potenciados por los sistemas educativos, básicamente (aunque no solamente) por las titulaciones en el área de negocios.

Pese a esta dificultad, P. Lorino (1993: 8-14), resume en cuatro los principios derivados de "taylorismo" y "fordismo". *Estabilidad, información perfecta, eficiencia productiva y factor dominante de producción.*

Los dos primeros (estabilidad e información perfecta) configuran un marco para el desarrollo de la gestión en que es posible crear normas perdurables: normas de rendimientos y eficiencias, de competencias personales, de innovaciones tecnológicas (lentas y controlables); al tiempo que permiten la creación de un marco informativo causalista, que facilita el control de las ineficiencias. Es decir, la racionalización del trabajo y la fijación de estándares de productividad, apoyada en sistemas informativos que se retroalimentan, ha posibilitado también trasladar la dirección del trabajo desde el conocedor de los oficios al conocedor de la información sobre los oficios: desde el ingeniero y el capataz hacia los titulados en administración de empresas y contabilidad.

Los dos últimos principios (eficiencia productiva y factor dominante) llevaron al énfasis en el cálculo y uso de los costes del producto. La maximización de la diferencia ventas-costes se igualó a la minimización de estos últimos, dado que las primeras (las ventas) no suponían problemas en una sociedad (la de los primeros dos tercios del siglo XX) con mercados en expansión (una sociedad dominada por la oferta dada la gran cantidad de necesidades seculares por cubrir, aún sin necesidad de crear deseos adicionales).

A su vez el dominio del coste se relacionó con la existencia de un factor dominante: casi siempre el factor trabajo: la mano de obra directa; ya que, al margen del coste de los materiales, dicho factor suponía el mayor valor relativo de los diferentes consumos de factores productivos. De ahí los ingentes estudios, propuestas y desarrollos encaminados a la medida del trabajo, su remuneración, su incentivación, formación, etc., dejando de lado otros factores (los "costes indirectos") que a lo largo de nuestro siglo han sido tratados globalmente, haciéndolos depender del factor preponderante. Esta forma de actuar, no exenta de razón en la primera mitad de nuestro siglo, asentaba también su lógica en la carencia de medios sofisticados para la captación, tratamiento y difusión de la información, que se compensaba con el intento de aunar relevancia y simplicidad.

4. ALTERACIÓN DE LAS HIPÓTESIS TRADICIONALES

Si a lo largo del siglo fraguaron las ideas racionalizadoras compiladas por Taylor y sus seguidores, la crisis iniciada con el último tercio de nuestra centuria aún no ha encontrado unos parámetros definidos que permitan una canalización de esfuerzos más normalizada.

Pero sí es cierto que frente a la homogeneidad que presidió buena parte del siglo, se impone una creciente diversidad que, apoyada en nuevas tecnologías productivas, en revolucionarios medios de captación, elaboración y transmisión de la información, en un mercado dominado por la demanda, la innovación, la internacionalización y la provisionalidad, etc., ha alterado el marco tradicional de la planificación y el control, dejando obsoletos en muchos casos los sistemas tradicionales.

Frente a la administración tradicional, de carácter prescriptivo, y por ende reglamentarista, los acelerados cambios iniciados en los años setenta crearon una situación de anomia, caracterizada por la búsqueda de la excelencia a través del ejemplo: la investigación empírica centrada en el estudio de los factores de éxito en aquellas empresas relevantes. En la actualidad se habla del management constructivo que, basado en la contingencia, potencia el aprendizaje permanente de la realidad y el ajuste continuo a la misma (Coopers & Lybrand, 1993: 171).

La administración del cambio, en aquellas empresas inmersas en el mismo, lleva a preguntarse continuamente por cuáles deben ser las nuevas formas de eficiencia y sus múltiples y cambiantes medidas obligan también a formas más flexibles de organización y la aportación al trabajo personal no sólo de disciplina, sino también (y fundamentalmente) de creación e imaginación personales. El diagnóstico permanente tiende a sustituir a la planificación mecanicista, y la adecuación continuada de los comportamientos (de la acción) a los objetivos estratégicos ha restado importancia a las guías de acción basadas en el cumplimiento de los procedimientos.

P. J. O'Grady (1993: 61), comenta a propósito del *Just-in-Time* las profundas diferencias entre educación y formación: mientras la primera "proporciona una visión global", la segunda "instruye en un conjunto de instrucciones concretas". Para instalar el sistema JIT, afirma, "debo resaltar de nuevo que la educación es necesaria para todo el personal. Sin ella no habría una comprensión básica del JIT y de sus consecuencias para los puestos de trabajo individuales".

Se requiere, con ello, no tanto de actitudes disciplinadas dentro de un marco preestablecido, cuanto de aportaciones creativas personales que identifiquen al individuo con cada proyecto en particular en que participe; aun a sabiendas de que dichos proyectos no son sino eslabones de una cadena que no es posible predefinir de una vez por todas.

Desde una filosofía de consecución y mantenimiento de costes, se ha iniciado un cambio hacia el conocimiento de sus causas primarias, el análisis de su necesidad, su control y su reducción; y todo ello sin que (ni necesaria ni, por supuesto, únicamente) el producto sea el portador final de los costes calculados.

5. LA CRISIS DEL COSTE ESTÁNDAR: CONCLUSIÓN

Es así como en este último decenio del siglo la sólida arquitectura de dirección, elaborada al iniciarse el mismo y pacientemente difundida en sus primeros lustros, comienza a mostrar síntomas de agotamiento. Como señala Peter Drucker (1989: 306) "Los departamentos tradicionales cederán su puesto a equipos 'orientados a cada tarea' (...): la tradicional secuencia de investigación, desarrollo, fabricación y márketing está siendo reemplazada por una *sincronía*: los especialistas de todas esas funciones trabajan juntos en equipo, desde el comienzo de la investigación hasta el establecimiento del producto en el mercado".

Para superar las limitaciones de la Contabilidad Interna en este contexto, han surgido propuestas que, basadas en la cadena de valor formulada por Porter, centran en el análisis y descomposición de las diferentes actividades de la empresa, el inmediato objeto del cálculo de valor. Con independencia de su utilización posterior para la reducción de costes y la racionalización de actividades, para el cálculo de costes de producto o para el apoyo a la coordinación del trabajo y el control de su desempeño.

La pregunta que, como docentes, nos hacemos es: ¿supone todo lo expuesto que deba abandonarse el estudio del coste estándar y sustituirlo por los sistemas de costes, o de dirección por actividades? Y, en nuestra opinión, la respuesta, aparentemente poco compartida, es negativa, hoy por hoy.

A lo largo del siglo se han desarrollado diferentes enfoques para el cálculo de costes. A veces las diferencias afectaban a los elementos que debería incorporar el cálculo de los costes de producto (defensores de la incorporación total: costes por absorción vs. defensores del "costeo directo" o "variable"); otras veces la influencia ejercida por la tecnología productiva y la forma de registrar los datos eran el motor de las diferencias (costes por órdenes vs. costes por procesos); otras los variados móviles del cálculo y el momento de llevarlo a cabo (costes históricos o reales vs. costes estándares), etc. Cada alternativa encierra un posicionamiento diferente respecto de los objetivos perseguidos, un condicionamiento distinto de la realidad concreta técnico organizativa a que van a aplicarse los cálculos, una concepción particular del estilo de dirección que preside la unidad económica, etc.

Durante muchos años las discusiones sobre la bondad o defectos de uno u otro sistema respecto de los demás han llenado de páginas y páginas, consumiendo re-

cursos y esfuerzos. Hoy sabemos (seguramente muchos lo hayan sabido desde muy temprano) que cada sistema aporta su colaboración a según qué demandas y circunstancias; no habiendo un sistema mejor que otro sino más conveniente para según qué objetivo/s y en función de qué realidad.

Mucho nos tememos que estemos en un caso similar al enfrentar coste estándar y ABC o ABM. En el mundo actual, y más concretamente en nuestro más inmediato entorno coexisten empresas apenas rescatadas de la revolución agrícola o de la artesanía gremial y el mercantilismo, con otras (las más) inmersas en el más puro estilo industrialista, que intentan aplicar los más genuinos métodos fordianos, tanto por lo que respecta a la tecnología utilizada como por la forma de organización de sus recursos cuanto por el estilo de dirección, la cultura de sus gentes o las características particulares de sus sectores y mercados.

Paralelamente coexisten también sistemas de información interna, y más concretamente de costes, basados en el seguimiento de los trabajos y la medida directa de factores "determinantes" tradicionales (materiales y mano de obra); sistemas que centran su esfuerzo en la medida y control de los procesos; sistemas predeterminados, generalmente asentados también en los procesos, ligados a objetivos de planificación y/o control; y todo ello con gran diversidad de adaptaciones concretas.

Los sistemas de cálculo de costes ABC, propuestos como sustitutos de los anteriores, no suponen la aparición de nuevos métodos de cálculo, más exactos o ventajosos, susceptibles de utilizarse indiscriminadamente como sustitutos de los sistemas tradicionales. Muy al contrario se inscriben en un ámbito de cultura de empresa distinto, en el que el coste estándar no puede instaurarse y en que, por tanto, se carece de los tradicionales instrumentos de apoyo a la planificación y el control que éste procura. En estas empresas los cambios innovadores exigen otras actitudes de los miembros de la organización y responden a una filosofía de ruptura, que se inscribe en los parámetros analizados anteriormente.

Los nuevos sistemas de cálculo de valor no suponen una alternativa a oponer a los sistemas tradicionales sino una visión distinta de la empresa, el mercado y su entorno. A su implantación se irá accediendo tal y como los diferentes sectores, y las empresas que los conforman, aceleren su incorporación al nuevo orden filosófico.

Los nuevos conceptos, afirman Kern y Schumann (1989: 19) no son una deducción automática a partir de unas innovaciones tecnológicas, sino la cristalización de unas posibilidades a partir de las contradicciones que genera la nueva combinación de factores productivos en empresa. "El éxito del trabajo se fundamenta en la formulación de nuevas hipótesis, capaces de asumir los nuevos conceptos de producción generadores de una nueva lógica de racionalización". Cómo sacar el máximo provecho de esa nueva combinación de factores productivos; qué estrategia de racionalización ha de plantearse para obtener la combinación más eficaz en el cumpli-

miento de objetivos; cómo recuperar o ganar nuevas cuotas de competencia; qué aspectos organizativos y de gestión deben ser reformulados, son cuestiones planteadas que llevan a la necesidad de que los recursos humanos, todos, desarrollen al máximo sus destrezas, sus conocimientos y su inteligencia para detectar, controlar y solucionar lo más rápidamente posible los problemas que surgen ante los nuevos retos tecnológicos y organizativos. Sobre esta base se afirman los nuevos intentos racionalizadores y, en particular, los referentes a la gestión del trabajo y la reorganización.

No obstante los ya citados Kern y Schumann (1989), tras realizar una amplia indagación de los cambios provocados por las nuevas tecnologías en la organización del trabajo en la industria alemana, reconocen que, tanto por sectores como por países, se darán concentraciones de "segmentos cualificados gestionados con los nuevos conceptos y otros que seguirán utilizando los criterios clásicos de racionalización" (p. 20). En este sentido Coopers & Lybrand (1993), tras abogar por la necesidad de una reingeniería de procesos, que "pretende conseguir un cambio radical que proporcione a la empresa una ventaja competitiva, a través de la innovación, rediseño e implantación de cambios en los procesos básicos del negocio (...) que alcance no sólo a los procesos, sino también a la estructura organizativa, a los indicadores de rendimiento, a los sistemas de recompensa, a la información y estilo de la dirección, a los valores y a las conductas" (p. 173); recomiendan dicha "reingeniería" sólo a "cierto tipo de empresas: las de alta tecnología con fuerte competencia en mercados internacionales; las sometidas a procesos de fusiones, de liberalización y desregularización de mercados (entidades financieras y de seguros); aquellas que precisan de un cambio radical en sus productos; las que no han desarrollado una cultura organizativa consistente, o las que deben hacer frente a crisis financieras" (p. 266).

De la misma manera que resultaría insensato proponer la utilización de los sistemas de costes por procesos a empresas artesanales que basan su producción en los pedidos y organizan su esfuerzo dando seguimiento individualizado a cada trabajo, creemos que proponer los sistemas de costes basados en las actividades a empresas organizadas funcionalmente, cuya tecnología y mercados están más normalizados y que utilizan costes normalizados (estándares) para la planificación y el control de desarrollo del trabajo, puede crear más traumas que beneficios, sobre todo cuando la cultura de empresa (los valores, creencias, comportamientos y expectativas de los recursos humanos) está firmemente enraizada.

En la encuesta realizada por la profesora Herenia Gutiérrez (1990), se constata que de las empresas españolas que tienen implantados sistemas estándares, el 51 por 100 informan "muy favorablemente" de la contribución que éstos realizan al cumplimiento de los objetivos de la empresa, el 42 por 100 lo hace "favorablemente", y tan sólo para el 7 por 100 "es indiferente" (57-58).

BIBLIOGRAFÍA

- Coopers & Lybrand: *Cómo Mejorar la Gestión Económico-Financiera de la Empresa*. Ed. Expansión. Madrid, 1993.
- Drucker, P. F.: *Las Nuevas Realidades*. Ed. Edhasa. Barcelona, 1989.
- Drury, C.: *Costing: An Introduction*. Ed. Chapman and Hall; Cornwall, 1990.
- Gutiérrez Ponce, H.: *El Factor Humano en los Costes: Punto Débil de la Empresa Española*. Ed. Acca. Madrid, 1990.
- Kern, H. y Schumann, M.: *El Fin de la División del Trabajo*. Ed. Centro Publicaciones Ministerio Trabajo y Seguridad Social. Madrid, 1988.
- Lorino, P.: *El Control de Gestión Estratégico*. Ed. Marcombo. Barcelona, 1993.
- O'Grady, P. J.: *Just-In-Time: Una Estrategia Fundamental para los Jefes de Producción*. Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1993.