

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL NUEVO CONTEXTO PRODUCTIVO

Antonio Fernández Fernández

Universidad de Extremadura

I. INTRODUCCIÓN

La situación con la que, en la década de los años ochenta, se ha enfrentado el mundo empresarial, ha provocado un profundo y vertiginoso proceso de cambio que está afectando considerablemente sus pautas tradicionales de actuación.

Entre los rasgos definitorios de esta nueva situación, pueden ser destacados los siguientes:

- Globalización e internacionalización de los mercados.
- Creciente incertidumbre del entorno.
- Aumento notable de la competencia.
- Mercado dominado por una demanda cada vez más selectiva.
- Utilización de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora.
- Incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado, etc.

Para hacer frente a esta situación, las empresas, en muchos casos, se han visto obligadas a modificar sensiblemente las estructuras sobre las que han venido cimentando su actividad, hasta llegar a presentar una configuración física y conceptual muy distinta de aquella en la que se han sustentado durante las últimas décadas.

Se ha constatado empíricamente, que aquellas que con mayor celeridad se han adaptado a la nueva situación, han optado por implantar:

- Sistemas de fabricación flexibles, del tipo del Just-in-Time.
- Control total de calidad.
- Tecnología avanzada.

Este cambio tan drástico, que ha afectado de manera singular tanto a la forma de entender las relaciones productivas como a las relativas a su actuación con el mercado, ha ejercido una influencia decisiva sobre los sistemas tradicionales de Contabilidad de Gestión, que fueron diseñados y concebidos para atender los requerimientos informativos derivados de un contexto significativamente distinto al actual.

Son muchos los autores que, ante los efectos que las anteriores técnicas han provocado, vienen reclamando desde hace algún tiempo la introducción de importantes cambios en los sistemas de Contabilidad de Gestión.

Baste al respecto las recientes opiniones de tres significativos investigadores en la materia, como son los profesores Kaplan, Edward y Emmanuel:

— Kaplan (1990, p. 26), aún cuando viene reclamando el cambio desde mediados de la década de los ochenta, volvía a insistir hace poco en que «actualmente, los cambios demandados a nuestros sistemas contables, y con la tecnología susceptible de aplicar para producir continua información, han provocado la obsolescencia de los sistemas de costes que fueron diseñados hace décadas, para la toma de decisiones en contextos productivos muy distintos a los actuales».

— Edward y Emmanuel (1990, p. 61-62), comentan que «una posible interpretación de la evidencia empírica sugiere que la Contabilidad de Gestión es una disciplina en transición... El cambio es el factor más cierto que debe darse en los sistemas de Contabilidad de Gestión. Este cambio, debe poner de relieve los nuevos procesos productivos, las nuevas oportunidades de mercado, los nuevos y sofisticados métodos de transmisión de la información y los nuevos métodos y estilos de tomar decisiones».

2. CAMBIOS PROVOCADOS EN EL CONTEXTO PRODUCTIVO

Los cambios más significativos provocados por la aplicación de las técnicas anteriores los podemos resumir en una apretada síntesis como sigue:

a) **El sistema de fabricación Just-in-Time (JIT)**, puede entenderse, en términos generales, como una filosofía para acometer el proceso productivo, y se sustenta en cuatro pilares básicos:

- Consecución de la mejora continuada.
- Reducción progresiva de costes.

- Aumento de la productividad.
- Máxima calidad.
- Satisfacción inmediata de las demandas de los clientes.

De esta forma, su objetivo fundamental, dice Hall (1985, p. 5), radica en eliminar todas las actividades innecesarias y complejas, procurando mover el material tan directa y rápidamente como sea posible desde su estado inicial a su estado final, de forma que cada movimiento añada valor al producto.

Los puntos básicos de su funcionamiento pueden quedar resumidos como sigue:

1. Producir lo que la demanda desee y cuando lo desee y no producir para crear almacenes de productos intermedios ni terminados.

2. Conseguir acortar drásticamente los tiempos de fabricación y dotar a la empresa de gran flexibilidad para poder acomodarse, rápidamente, a los deseos de la demanda.

3. Fabricar pequeñas cantidades de cada tipo de componente, lo que exige apartarse de la noción de «lote económico», incentivando, por otra parte, la rápida puesta a punto de la maquinaria y el cambio radical en la configuración de los centros de actividad, que pasan de funcionales a convertirse en multifuncionales.

4. Evitar tiempos de espera de los materiales y de parada de la maquinaria.

5. Transportar directamente la primera materia y los productos en proceso a los lugares donde tendrá que ser realmente utilizada.

6. Gestionar convenientemente la calidad del producto y del proceso.

7. Disponer de personal polivalente y no especializado y de equipos productivos multifuncionales, capaces ambos de adaptarse con rapidez al continuo cambio de tareas.

b) **El control total de calidad**, supone romper con el concepto de «márgenes de errores aceptables», preceptuando la consecución ideal del «cero defectos».

La implantación del control total de calidad lleva consigo, dice Crosby (1984, p. 22), las siguientes líneas de actuación:

1. Preparar a cada persona de la empresa respecto a la trascendencia de la calidad.

2. Subsanan, de forma inmediata, tanto cada defecto visible como la causa que lo ha provocado.

3. Dar a cada trabajador responsabilidad y autoridad suficiente como para poder detener la línea o el proceso de fabricación si sobreviniese algún problema.

4. Hacer que cada trabajador rehaga inmediatamente su trabajo defectuoso.
5. Potenciar el autocontrol.
6. Potenciar el mantenimiento preventivo.

c) **Tecnología avanzada.** La explosión tecnológica está cambiando las bases de la competencia a nivel mundial.

Para competir con efectividad, las empresas han de conseguir fabricar productos sofisticados a bajo coste, manteniendo a su vez una alta calidad y aportando un servicio excepcional al cliente; así mismo, han de enfrentarse con el hecho cada vez más dramático del corto ciclo de vida de los productos, y a la creciente competencia existente como consecuencia de la internacionalización de los mercados.

Muchas empresas que han afrontado con éxito este reto lo han conseguido en buena medida, merced a un proceso de profunda renovación tecnológica.

Este proceso es entendido por Froment y Lesague (1989, p. 17) como el conjunto de medios y técnicas que tienen a automatizar las actividades de producción en las diferentes fases de la vida de un producto.

Su campo de actuación comprende pues, todas las actividades relacionadas con: diseños, métodos, procesos, simulación, administración, aprovisionamiento y control.

El orden secuencial de su implantación pasa por una serie de etapas que ya exponíamos en Fernández (1991, p. 678), y que podemos extractar como sigue:

1. Simplificación del proceso productivo.
2. Implantación de máquinas de control numérico (NC) y de robots.
3. Aplicación de sistemas capaces de diseñar el producto (CAD), de fabricar el producto previamente diseñado (CAM), y del transporte y manejo automático de materiales (FSM).
4. Producción integrada por ordenador (CIM).

3. INSUFICIENCIA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN TRADICIONAL

Realizando un planteamiento general del problema, Horngren y Foster (1987, p. 20), dan tres razones por las que, a su entender, los sistemas de Contabilidad de Gestión deben adaptarse a la nueva situación:

a) En primer lugar, porque bajo el nuevo contexto se hace necesaria una información más precisa sobre el coste del producto.

b) En segundo lugar, por cuanto al considerar como objetivo prioritario la continua reducción de costes, se necesitará un mayor y mejor conocimiento y control de todo el proceso de formación de los costes.

c) En tercer lugar, por la necesaria simplificación de los sistemas de Contabilidad de Gestión, en consonancia con la simplificación general buscada por estas nuevas técnicas de producción.

Pero, avanzando un paso más en nuestra exposición, hemos de preguntarnos por las causas concretas que han determinado la obsolescencia de la Contabilidad de Gestión para enfrentarse con éxito a esta nueva situación.

A) En un entorno gobernado por el sistema de producción JIT y por el control total de calidad, los métodos tradicionales chocan frontalmente con los principios subyacentes en la filosofía de aquéllos, principalmente por:

1. Mientras que los sistemas de medida y control tradicionales centran su atención, en muchos casos, sobre la eficiencia de la mano de obra y maquinaria, lo que conduce a la producción en grandes lotes a fin de absorber costes generales, bajo un sistema JIT, siguiendo a Mc Nair, Mosconi y Norris (1988, p. 45), esas medidas deben ser rechazadas, poniéndose el énfasis en la efectividad (hacer el trabajo estrictamente necesario) y en la eficacia (hacer el trabajo lo mejor posible).

2. La valoración de inventarios y la formación del coste del producto, dice Howell (1986, p. 110), pierden ahora protagonismo en favor de sistemas de medida capaces de captar tanto las características propias del proceso productivo como de toda la organización en general, a fin de informar sobre el conjunto total de criterios de funcionamiento de la empresa.

3. Mientras que tradicionalmente se ha prestado gran atención a los elementos clásicos de formación del coste del producto (Materiales, MOD y GGF), apunta Mc Ilhattan (1987 p. 7), en la nueva situación pierden casi toda su importancia en favor de nuevas variables más significativas, como pueden ser: la calidad, los plazos de entrega, la velocidad de movimiento de los materiales, el número de unidades defectuosas, etc.

4. Conectado con el punto anterior, se ha de llamar la atención sobre el escaso eco prestado históricamente a la utilización de medidas no financieras, tanto cualitativas como cuantitativas, propugnando, para el cambio de situación, una mayor profusión y utilización de ellas, a fin de que puedan identificar, medir e informar acerca de los nuevos aspectos que ahora han pasado a tener una especial relevancia.

5. El excesivo énfasis puesto históricamente en la fase de control, mediante el análisis de las desviaciones es también puesto en evidencia, reclamándose su sustitución por la información a tiempo real, utilizando como referencias comparativas medias móviles de los costes actuales históricos.

6. La importancia que la calidad ha adquirido tanto bajo el punto de vista estratégico, como desde la vertiente de su gestión operativa, hace imprescindible que las empresas instrumenten nuevos sistemas de medida y control «ad hoc», capaces de poner de manifiesto, como se señala en Fernández Fernández (1993, pp. 305-337), el enorme caudal informativo que fluye de todas las variables con ella relacionadas, por cuanto los sistemas tradicionales han venido descuidando históricamente esta importante parcela perteneciente al campo de la gestión.

B) La tecnología avanzada está provocando, igualmente, una rápida obsolescencia de la Contabilidad de Gestión por los siguientes motivos:

1. Desde el momento que los operarios están siendo sustituidos por máquinas, los encargados de los centros por computadoras, los supervisores por programadores automáticos, el personal de administración por ordenadores, etc., se está produciendo un importante cambio tanto en los componentes del coste como en su relación con respecto al producto, por cuanto gran parte de los costes considerados hasta ahora como directos pasan a tener la consideración de indirectos.

2. En consonancia con lo anterior, las bases tradicionales de asignación, se revelan desde esta nueva perspectiva como inútiles para imputar las cargas indirectas.

Ante esta problemática, y conforme se incrementa el número y la incidencia de lo que tradicionalmente se ha definido como costes indirectos, se hace necesario arbitrar nuevas bases de reparto que, por una parte, pongan de manifiesto la importancia de la incidencia de esas cargas, y por otra, que pongan el énfasis en la recuperación adecuada de los costes inherentes a la nueva tecnología.

3. De todo lo anterior también se desprende, la necesidad de arbitrar nuevos sistemas de medida y control, que proporcionen información acerca de: la eliminación de los costes inútiles, aquellas operaciones que no añadan valor al producto, el seguimiento de las cargas indirectas a lo largo de todo su recorrido por la empresa, la ineficiencia en las transacciones de materiales, etc..., usando como soporte los medios que la tecnología avanzada pone a nuestro alcance y a un coste asequible.

4. Otro aspecto destacado por Johansson (1985, p. 42), hace referencia a la incapacidad de los sistemas tradicionales para capitalizar los costes de investigación y desarrollo y su amortización sobre la vida de los productos y que, debido a su corto ciclo, producen una clara disparidad de criterios entre las reglas proporcionadas por la Contabilidad Financiera y las que un racional estudio de rentabilidad exigiría.

4. CRITERIOS GENERALES DE ACTUACIÓN EN EL NUEVO CONTEXTO

Ante la situación que acabamos de describir, y de manera muy sintética, podemos decir junto con Howell y Souci (1987, p. 24) que el cambio en Contabilidad de Gestión pasa por el convencimiento de que los sistemas de medida, evaluación y control, deberán incluir múltiples aspectos hasta ahora ignorados, tales como:

- Identificación, medida y evaluación de las actividades que no añadan valor.
- Análisis y medida de la calidad, tiempos de duración del ciclo productivo y complejidad de los productos.
- Sensibilidad para el seguimiento de los costes hacia las fuentes que los originan.
- Utilización de sistemas flexibles de medida, tanto financieras como no financieras.
- Rápidos y efectivos canales de feed-back, capaces de producir intercomunicación a tiempo real.
- Utilización de nuevos criterios de repartos que permitan alcanzar una menor arbitrariedad en los procesos de asignación.

Creemos que estas exigencias requieren que la Contabilidad de Gestión centre especialmente su atención sobre:

- a) Las actividades y su capacidad para generar o no valor añadido al producto.
- b) El comportamiento de los costes y los procesos de asignación con ellos relacionados.

Y a ellos nos vamos a referir, muy brevemente, a continuación.

5. LA ADICIÓN DE VALOR AL PRODUCTO

El principio rector que viene presidiendo la gestión de la empresa en el nuevo entorno productivo radica en la consecución de la mejora continuada con el fin de eliminar aquellos costes que no añadan valor al producto.

En este contexto, la noción de valor añadido puede interpretarse desde dos puntos de vista convergentes:

Desde el punto de vista interno, el concepto de valor añadido se asimila con aquellos costes estrictamente necesarios para obtener un producto.

Desde el punto de vista externo, con aquellos costes que aplicados sobre el producto hagan aumentar el interés del cliente por él.

De esta forma, podremos diferenciar, dentro de la organización, entre actividades con y sin capacidad para añadir valor al producto, ya se observe esta adición desde una óptica u otra.

Desde esta perspectiva, la mejora continuada pasará por centrar el foco de atención sobre unas y otras. Sobre las primeras, aquellas capaces de generar valor, para que consuman los recursos estrictamente necesarios para su correcta ejecución. Sobre las segundas, con la finalidad de eliminarlas.

Hemos de señalar finalmente, que esta filosofía de gestión, se encuentra en la actualidad perfectamente instrumentada y conceptualizada merced al desarrollo habido en los últimos años en el ámbito de los Sistemas de Costes Basados en la Actividad, o Sistemas ABC, considerados éstos, no como una técnica de asignación, sino en su vertiente de instrumentos de gestión.

6. EL PROCESO DE ASIGNACION EN EL NUEVO ENTORNO

El problema de la asignación ha venido ocupando, tradicionalmente uno de los lugares más destacados en el ámbito de la Contabilidad de Costes.

Su importancia ha estado especialmente ligada a la necesidad tradicional de alcanzar una información lo más exacta y relevante posible acerca del coste del producto, por cuanto en su órbita han venido girando un gran número de decisiones relacionadas con la formación de precios, valoración de inventarios y rentabilidad de productos.

En el contexto enmarcado por el nuevo entorno productivo, es necesario poner de manifiesto una serie de consideraciones, que, en cierta medida, sirvan para comprender, en sus justos términos, el marco de referencia en el que tales procesos van a realizarse. Así, podemos decir que:

1. Debido, principalmente, al proceso de innovación tecnológica, muchos costes directos con referencia al producto está siendo sustituidos por costes indirectos.

2. Aún cuando, como acabamos de decir, se incrementan en gran medida los costes indirectos, también hay que tener presente, que muchos de ellos tienden ahora a desaparecer; tal sería el caso, entre otros, de todos los relacionados con la existencia de inventarios (manipulación, conservación, inspección, almacenamiento, etc.), control de calidad, etc.

3. La multifuncionalidad de la maquinaria, la polivalencia de los operarios y la configuración secuencial de las células de actividad, posibilita la drástica reducción de

los centros de actividad, haciéndose esta situación bien patente en lo que respecta a aquellos con la consideración de centros auxiliares.

Este hecho posibilita la identificación de un gran número de costes, considerados hasta ahora como indirectos con respecto a los centros principales, directamente con ellos; en otra palabra, el reparto secundario de costes queda prácticamente eliminado.

4. Las bases de asignación que más usualmente se han venido utilizando quedan, en muchos casos, totalmente incapacitadas para acometer estos procesos, por estar mucho más relacionadas con el volumen de producción que con los auténticos causantes de los costes en el nuevo contexto productivo.

La respuesta a esta manera de entender la asignación ha quedado resuelta también, en gran medida, merced al desarrollo y perfeccionamiento de los sistemas de Costes Basados en la Actividad.

Estos sistemas, si bien han representado una importante innovación en la manera de entender la gestión de los costes, bajo el punto de vista de la asignación la novedad que presentan es más relativa, aún cuando es bien cierto que han supuesto un gran perfeccionamiento con respecto a los modelos tradicionales.

En síntesis, los procesos que propugnan los sistemas ABC se fundamentan en la existencia de relaciones causales directas entre costes y actividades por una parte, y actividades y productos por otra, instrumentando tales relaciones en función de bases de reparto denominadas cost-driver o inductores de costes, representativas de aquellos factores que, en última instancia, y dentro de cada actividad, causan, generan o inducen los costes, tal como extensamente explicamos en Sáez, Fernández y Gutiérrez (1993, pp. 185-252).

BIBLIOGRAFÍA

- Edwards, K. A. y Emmanuel, O. R. «Diverging Views on the Boundairg of Management Accounting». *Management Accounting Research*, 1990.
- Crossby, L. B. «The Just-in-Time Manufacturing Process: Control of quality and Quantity». *Production and Inventory Management*, 4.º Trimestre, 1984.
- Fernández Fernández, A. «Tecnología de la Información y Contabilidad de Gestión» *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Julio-septiembre, 1991.
- «Análisis, Medida y Control de los Costes de Calidad» en *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la Empresa Española* Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1993.
- Hornrgren, Ch. T. y Foster, G. «Cost Accounting: A Managerial Emphasis». *Prentice-Hall Intrn*, 6.ª Edición, México, 1987.
- Howell, R. A. y Soucy, S. R. «Operating Controls in the New Manufacturing Environment: Major Trends for Management Accountants». *Management Accounting*, Octubre, 1987.

- Howell, R. A. «Changing Measurement in the Factory of the Future». Publicado en *Cost Accounting for the 90s: The Challenge of Technological Change*. NNA Montvale N. J. 1986.
- Johansson, H. T. «Accounting System Changes». *Management Accounting*. Julio, 1990.
- Kaplan, R. «Cost System Design». *Management Accounting*. Febrero, 1990.
- Mc. Ilhattan, R. D. «How Cost Management System can Support the JIT Philosophy». *Management Accounting*. Septiembre, 1987.
- McNair, C. J. Mosconi, W. y Norris, T. «Meeting the Technological Challenge: Cost Accounting in a JIT Environment». NNA. Serie Bold-Step. Montvale, N. J. 1988.
- Sáez, A. Fernández, A. y Gutiérrez, G. «Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión». McGraw-Hill. Vol. I. 1993.