

*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**APLICACIÓN DE PROGRAMAS DE REDUCCIÓN DE COSTES: ALGUNAS
CUESTIONES RELATIVAS A LA FIJACIÓN DE OBJETIVOS Y SU CONTROL**

Sánchez Toledano, Daniel

Facultad C.C. Económicas y Empresariales. Universidad de Málaga

Campus de El Ejido s/n. 29071 Málaga. España

E-mail: dstoledano @uma.es

Resumen

La implantación de programas de reducción de costes encuentra en la fijación de objetivos de beneficio y coste para precios competitivos estratégicos una herramienta valiosa y racionalizadora de las conductas gerenciales que, ante la evolución actual de los mercados, requieren urgentemente instrumentos de análisis capaces de orientar con precisión sus decisiones de actuación e inversión. Sin embargo, su establecimiento operativo presenta dificultades que obligan a un riguroso estudio del ciclo de vida de los productos, que posibilite un adecuado diseño de los sistemas de precios internos y del sistema informativo adecuado a las tareas de control que garanticen la viabilidad de las mismas.

Palabras clave: costes, precios, control, información.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introducción

Los actuales niveles de competitividad y globalización con que operan nuestras empresas ponen de manifiesto, hoy más que nunca, una realidad que, desde siempre, ha condicionado su devenir: su supervivencia está inexorablemente vinculada a su capacidad de servicio.

Sólo cuando una empresa es capaz de crear valor para su clientela puede cumplir sus funciones empresariales. Para ello, es preciso que la calidad y precio de sus productos, y la oportunidad de los mismos para la cobertura de las demandas de los mercados, alcancen determinados estándares, cada vez más exigentes.

Pero, por otra parte, la evolución social de los países más desarrollados ha producido, y lo seguirá haciendo en el futuro, cambios en los patrones de consumo de sus ciudadanos. Cuestiones como el diseño, el respeto medioambiental o la imagen asociada al producto, adquieren un protagonismo creciente en sus decisiones de compra.

Así, la dinámica del entorno está creando una gran presión en relación a la proyección hacia el mercado de las empresas, que deben planificar cuidadosamente sus acciones para anticiparse a las exigencias de aquél, pues, en otra forma, difícilmente resultaría accesible para sus productos.

En este sentido, adquiere una importancia crítica el diseño de un sistema informativo eficaz y ágil, capaz de ofrecer un adecuado conocimiento de la forma en que se generan costes, se crea valor y, en definitiva, se puede mejorar su proceso.

2. La gestión estratégica de costes como herramienta empresarial: la planificación de costes objetivo

Resulta de todos conocido que cualquier organización persigue una multiplicidad de objetivos, entre los que ocupan un papel relevante los relacionados con la obtención de excedentes empresariales. Ello otorga una enorme importancia al análisis de la capacidad de las empresas para generar recursos y, obviamente, sobre la mejor aplicación de aquellos de los que dispone.

La obtención de niveles competitivos de rentabilidad obliga, necesariamente, a la persecución de objetivos de coste apropiados a las condiciones de venta impuestas por los mercados –globalizados y eficientes-, planteamiento que constituye el núcleo de conexión de las aportaciones de los distintos agentes del proceso –trabajadores, proveedores y

suministradores de servicios, etc.-, que es preciso equilibrar para perseguir la excelencia empresarial.

2.1. La definición del output: fijación de objetivos de coste

La obtención de utilidades en cualesquiera de los segmentos de una empresa está condicionada a su capacidad para ofertar bienes y servicios competitivos. Dicha cualidad, resulta menos accesible conforme aumenta el desarrollo y transparencia de los mercados - precios, condiciones del producto y libertad transaccional (entre compradores y vendedores informados)-.

En consecuencia, es cada vez más necesaria una adecuada planificación del producto en un sentido globalizado, desde su propia concepción y diseño, hasta su fabricación y venta última. Es decir, es preciso adaptarse a las leyes del mercado -que refuerza su lógico carácter como protagonista (principio y fin) de la planificación empresarial-, que definen, por tanto, los sistemas internos de precios a priori.

Dicha circunstancia se ve acentuada por la tendencia decreciente de la duración del ciclo de vida de los productos, característica de la actual cultura de consumo.

De tales planteamientos nació la técnica del Target Costing como mecanismo para la consecución de ventajas en mercados en los que existe un alto nivel de competitividad¹. En tales casos, el mantenimiento o la consecución de cuotas de mercado satisfactorias implica necesariamente la fijación de precios adecuados a los objetivos perseguidos.

Así, parece lógico que si el precio resulta en la práctica una variable exógena al proceso, en cuanto que resulta fijada de acuerdo con los objetivos estratégicos de la empresa respecto al mercado en el que opera, el sistema de producción deba adaptarse a la misma. De esta forma, el coste se convierte en la variable objetivo, en función de los niveles de beneficio requeridos para el cumplimiento de las pretensiones de la organización.

En consecuencia, la gestión del coste debe adecuar su filosofía a un programa de reducción orientado a alcanzar los niveles de coste de equilibrio, como se muestra en la figura 1.

¹ No por casualidad dicha técnica surgió en sectores –automóviles, electrónica- caracterizados por un alto grado de globalización y competitividad y por una acelerada dinámica de avance tecnológico.

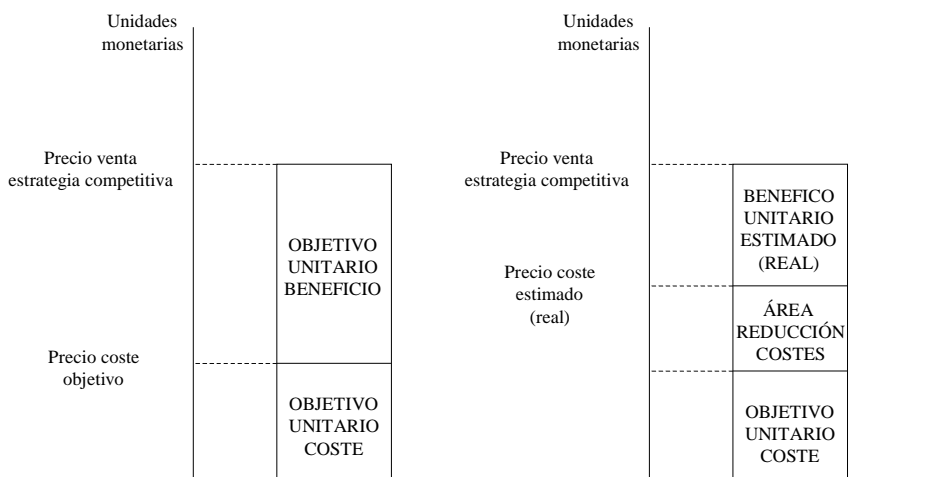


Figura 1. Gestión de costes Target Costing

Sin embargo, tal comportamiento, de indudable valor como planteamiento estratégico, arroja ciertos interrogantes en cuanto a su desarrollo operativo para la gestión táctica del coste

La gestión estratégica de un producto obliga, sin dudas, a una rigurosa planificación de la política que presidirá su comercialización. Es preciso definir, de acuerdo con la interpretación que la gerencia hace de las necesidades explícitas o latentes del mercado, las características del producto para, en consecuencia, atender al diseño y fabricación del mismo. En función de ello, cabe identificar tres etapas genéricas que definen su devenir:

- **Concepción y planificación de su ciclo de vida.**
- **Diseño y desarrollo.**
- **Producción y logística.**

Desde el punto de vista de la viabilidad de su comercialización es necesario que, como indicamos de forma explícita en la anterior enumeración, la planificación se efectúe sobre la base de la propia definición del ciclo de vida concebido para el producto, pues las utilidades que pudiera reportar su venta deben estar en relación con los costes que ésta implica, que no pueden limitarse, en modo alguno, a los de su fabricación y colocación, sino incluir todas las inversiones y cargas que es preciso soportar para hacer posible su existencia, especialmente en sectores de alta tecnología donde los costes en que incurre la empresa antes de su fabricación tienen mayor importancia cuantitativa²

Sin embargo, aquí comienzan los primeros obstáculos, derivados no sólo de la propia dificultad para precisar las características con que se presenta dicho ciclo, rodeadas, obviamente de un alto nivel de incertidumbre (Castelló y Lizcano, 1994), sino de las cuestiones relativas a la medición de los costes que se le vinculan y su correspondiente repercusión a nivel unitario.

2.2. La predeterminación de los costes del producto

Una de las principales dificultades en la aplicación de técnicas para la gestión de costes se centra en las tareas de medición y control de costes. En este sentido, admitida la planificación sobre la base de los planteamientos estratégicos formulados en relación a la consideración de su ciclo de vida, surge, en primer lugar, una problemática vinculada con la determinación de sus costes.

Ello implica una preestimación tanto de todas las cargas vinculadas a las diversas fases de su vida como del número de unidades de producto que se espera comercializar a lo largo de la misma.

En lo referido a la realización de prospecciones sobre los costes, es preciso tener en cuenta que éstas van a estar condicionadas por diversos factores que limitan una hipotética consideración simplista o simplemente voluntarista del proceso.

En primer lugar, el planteamiento resulta radicalmente distinto cuando se trata de un producto nuevo o uno respecto al que exista tradición industrial. Así, cuando se dispone de experiencia fabril es posible recurrir a referencias que permitan alimentar los modelos de cálculo elegidos e incluso definir la propia configuración de éstos, y aún así son múltiples

² Según Shields y Young (1991), en tales casos, en las fases de desarrollo y diseño del producto se puede comprometer entre el 80 y 85 por ciento de su coste final.

los parámetros a considerar, especialmente cuando se trata de productos comercializados por otras empresas frente a las que se quiere competir en productos que venden con éxito³.

De otra parte, cuando nos encontramos ante productos nuevos –no comercializados anteriormente- la incertidumbre resulta mucho mayor, dado que la inexistencia de datos previos obliga a efectuar los cálculos únicamente sobre la base de los estudios efectuados antes de la fabricación, pero ¿cómo determinar, a su vez, los costes de tales operaciones – concepción, diseño, etc.-, previas a la obtención de prototipos?

Existen en la literatura especializada, junto a los modelos propios de la contabilidad de costes, otros, de índole matemático y estadístico (Shields y Young, 1994), que pueden ofrecer algunas orientaciones, necesariamente complementadas por la interpretación del experto que, en definitiva, orienta incluso los resultados a priori, en cuanto que establece las propias hipótesis reguladoras del modelo estimativo, nunca exento, por tanto, de un alto nivel de subjetividad.

En segundo lugar, resulta necesario considerar las características propias de las distintas etapas de la vida del producto. Si tras su desarrollo –fase en la que, sin que físicamente haya aparecido la producción, se han generado importantes costes de concepción, diseño e ingeniería- se produce una etapa de lanzamiento en la que predominan los costes tanto de desarrollo tecnológico como de ventas y marketing, en una posterior fase de crecimiento, el incremento de la producción –generadora de economías de escala-, la experiencia adquirida y la penetración en el mercado, permiten un importante descenso de los costes unitarios que se estabilizan durante su madurez, para finalmente concretarse en incrementos derivados de los excesos de capacidad indicativos de su etapa de declive⁴.

De otra parte, cabe preguntarse cómo planificar y prever tales extremos en el caso de productos existentes que presentan una duración indefinida o difícilmente previsible (industrias energéticas, construcción, etc.), caracterizadas por la pervivencia de ciertas soluciones técnicas o incluso por una política de rediseño constante del producto que dificulta la demarcación de la divisoria entre productos nuevos y antiguos⁵.

³ En este caso, obviamente, informaciones relativas a la ingeniería del proceso, curva de aprendizaje, etc. configuran información estratégica, difícilmente filtrable por las empresas oferentes y, en consecuencia, altamente especulativas para las empresas que pretenden introducirse en el mercado del producto.

⁴ Si bien es cierto que en tales estadios los costes de comercialización se reducen al mínimo.

⁵ Hay sectores, como la industria del automóvil, en los que el producto evoluciona mediante el lanzamiento de nuevos modelos que, desde el punto de vista tanto de su concepción técnica como de

Además, existe un importante tratamiento doctrinal y una relevante experiencia empírica para el caso de la empresa industrial, en especial, en aquellos sectores de alta tecnología que, por la importancia de las inversiones relacionadas con el diseño y elaboración del producto –automóviles, electrónica, etc.–, crearon necesidades imperiosas relacionadas con el análisis de su viabilidad, que motivaron la aparición de técnicas de gestión de costes específicas nacidas como respuesta a las problemáticas reales del mundo empresarial⁶. Sin embargo, resulta difícil encontrar estudios doctrinales o aplicaciones empíricas que profundicen de forma rigurosa y extensiva en tales planteamientos aplicados a la empresa comercial o de servicios, que, aunque en un sentido o con una intensidad diferente, participan igualmente de la necesidad de una gestión eficiente de sus costes.

En conclusión, desde la óptica de la planificación estratégica empresarial, la viabilidad de las acciones de la organización deben enjuiciarse en un sentido amplio, en el que la referencia del análisis no es, desde luego, la consideración de cada unidad vendida, sino del producto como núcleo analítico. Obviamente, para que éste sea rentable es preciso que la suma total de las utilidades obtenidas sea mayor que la globalidad de cargas soportadas para su desarrollo, fabricación y comercialización. Por tanto, si los precios de venta están condicionados a priori por la competitividad de los mercados y/o por decisiones estratégicas de posicionamiento, la variable sobre la que debe incidir la gestión es el coste – en todas sus manifestaciones (concepción, diseño, desarrollo, elaboración, etc.) y no sólo en la de fabricación–, que debe adaptarse a los niveles adecuados para el cumplimiento de los objetivos.

2.2.1. El sistema de precios internos: fijación de objetivos de precios intermedios

De acuerdo con los planteamientos anteriores, fijados los precios estratégicos de venta y los márgenes de beneficio objetivos, obtenemos el “coste meta” unitario al que debe fabricarse el producto. No obstante, y con independencia de los obstáculos apuntados, se

la gestión del coste, pueden y deben considerarse como un producto nuevo, mientras que, en otros, una mejora técnica puede considerarse como un perfeccionamiento de un mismo producto cuyo ciclo de vida continúa su desarrollo, aunque pudiera alargarse como consecuencia de la misma.

⁶ **La primera referencia de aplicación del coste objetivo aparece en el fabricante de automóviles Toyota, como herramienta de gestión, extendida posteriormente a la mayoría de las grandes compañías japonesas –el estudio realizado por Sakurai (1991) refleja que el 80 % de las mayores compañías manufactureras japonesas han optado por aplicar esta técnica–.**

hace necesaria, igualmente, efectuar una planificación pormenorizada de su estructura de costes.

De acuerdo con la información disponible y en función del sistema de costes establecido y utilizado en la empresa, se hace preciso delimitar los diversos componentes que lo integran a efectos de establecer sus costes objetivo.

Así, si en principio cabe pensar en la existencia de diversas soluciones informativas:

- **Sistemas inorgánicos, para los que se trata de establecer el coste de los diversos consumos de factores –materiales y piezas, montaje, amortización de equipos, etc.- vinculados a su obtención, y representativos tanto de los consumos directos como de la repercusión de los indirectos sobre cada unidad de producto.**
- **Sistemas orgánicos, para los que se efectúa el cálculo del coste de las diversas funciones derivadas del ciclo de vida del producto que permite su imputación a éste.**
- **Sistemas ABC, en los que será la identificación y valoración de las diversas actividades a realizar durante su ciclo de vida, el mecanismo que posibilitará la determinación de los costes unitarios del producto,**

parece lógico pensar que la planificación del coste generado por las diversas fases de su ciclo de vida se estructure y cuantifique de acuerdo con un análisis riguroso de las tareas, funciones y operaciones, así como de los consumos propios de cada una de ellas y/o del producto, razón que desaconsejaría la compatibilización del uso de costes objetivos con sistemas de corte inorgánico.

En tal sentido, sería preciso considerar la virtual necesidad de implantación de sistemas de costes compatibles con la estructura del coste objetivo, a efectos de posibilitar las posteriores tareas de control de la ejecución de las distintas fases del proceso.

En cualquier caso, y de acuerdo con la estructura informativa adoptada, la gestión del coste objetivo implica la fijación de un nivel que es preciso alcanzar. Pero, a efectos operativos, obliga igualmente al establecimiento de objetivos de coste para cada una de las etapas intermedias en que se desarrolla.

Es decir, se precisa la determinación de objetivos de coste tanto para las distintas fases de su ciclo de vida –figura 2- como respecto al de los factores consumidos -costes de aprovisionamientos (materiales, piezas, ...), suministros, salariales, equipos, etc-. –figura 3-, así como un riguroso análisis de los que estratégicamente definen la cadena de valor del producto o constituyen campos integrables en la política de “outsourcing” de la empresa.

Obviamente, ello genera importantes interrogantes sobre la fijación de tales precios, únicamente objetivables cuando existan mercados en los que coticen los bienes y servicios que integran su cadena productiva. En caso contrario, y una vez marcado un coste meta total para los productos finales, cabe preguntarse sobre qué criterios debe seguirse para el establecimiento de objetivos intermedios que orienten, en un sentido realista y pragmático, la política de reducción de costes de la entidad.

Unidades monetarias	
Objetivo Coste final	FABRICACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN
Objetivo Coste intermedio	DISEÑO Y DESARROLLO
Objetivo Coste intermedio	CONCEPCIÓN Y PLANIFICACIÓN

Figura 2. Objetivos de coste para las distintas fases del ciclo de vida

Unidades monetarias	
Objetivo Coste final	COSTES DEL CAPITAL
Objetivo Coste intermedio	COSTES EQUIPO PRODUCTIVO
Objetivo Coste intermedio	COSTES PERSONAL Y SERVICIOS EXTERIORES
Objetivo Coste intermedio	APROVISIONAMIENTO Y SUMINISTRO DE FACTORES

Figura 3. Objetivos de coste respecto de los consumos vinculados al producto

3. Cálculo, análisis y control del coste en la gestión de los programas de reducción de costes

Planificados los objetivos de coste finales e intermedios, la gestión del coste debe centrarse en una política de reducción sistemática y de mejora continua que permita alcanzar y mantener tales objetivos en orden a la consecución de ventajas competitivas estratégicas.

Lógicamente, tras las evaluaciones iniciales, se requiere el desarrollo de mecanismos que permitan la medición y el control de los costes reales a lo largo de las distintas fases del ciclo de vida del producto, y orienten la política de reducción y mejora continua.

Resulta, pues, de singular importancia, que el sistema informativo contable se adecue suficientemente a las necesidades y estructura predeterminadas por el proceso de

planificación, como herramienta de cálculo y representación que permita el adecuado control de las magnitudes críticas en el proceso de gestión del coste.

Es decir, fijados los objetivos para cada fase del ciclo, lo que supone, en definitiva, establecer preestimaciones técnicas y económicas en relación al desarrollo de las diversas operaciones propias de cada etapa, es necesario medir, en cada momento, el grado de ejecución e identificar las desviaciones respecto a las mismas, sus causas y las posibles medidas de mejora que permitan alcanzar los estándares.

Sin embargo, dado que no se trata de estándares determinados sobre el análisis de la ejecución deseable –objetivos de eficiencia corriente-, sino sobre niveles de ejecución necesarios –los adecuados para poder competir en los mercados a precios fijados estratégicamente-, es preciso replantear cuestiones relativas a la idoneidad de los mismos, pues los precios fijados para cada operación, tarea, departamento, o, en definitiva, para bienes y servicios ofertados internamente por la empresa, definen, a su vez, como componentes de los mismos, los costes de los centros, operaciones o actividades consumidoras de tales bienes o servicios.

En definitiva, una vez comprometida la empresa en el desarrollo del proyecto, nos situamos en el terreno de la realidad palpable, con capacidades productivas reales instaladas, estructura específica de inversiones y plantilla laboral, con mercados de demanda variable, entornos competitivos y cambiantes, que determinan una evolución concreta del ciclo de vida del producto, más o menos concordante con la planificada por la empresa.

Por otra parte, no es posible obviar la carga normativa que todo modelo de reparto y asignación implica, en cuanto que, como generador de indicadores de decisión, orienta las preferencias de la gerencia, no sólo en relación con la fijación de precios finales, exógenos, en esta tesitura, al sistema de costes, sino especialmente respecto a los objetivos y prioridades de reducción de costes e inductora de comportamientos y actitudes en la organización (Goldratt, 1994).

Tales cuestiones pueden adquirir aún mayor complejidad para el caso de procesos de producción conjunta, donde, con independencia de la posible problemática de la valoración de existencias, se plantean nuevos interrogantes acerca del control de los costes, cuando no resulta sencillo plantear nítidamente los objetivos de coste para cada una de las fases de su obtención, o en relación a los diversos coproductos o subproductos que pudiesen alcanzarse y a los diversos procedimientos y circuitos que definan y les correspondan en el proceso de producción, especialmente cuando éstos se materialicen en

intangibles que, con creciente frecuencia, caracterizan la cadena de valor de las empresas actuales (Sánchez Toledano, 2000).

En conclusión, la implantación de programas de reducción de costes encuentra en la fijación de objetivos de beneficio y coste para precios competitivos estratégicos una herramienta valiosa y racionalizadora de las conductas gerenciales que, ante la evolución actual de los mercados –globalización, competencia, incremento del nivel de información y exigencia del consumidor, conciencia social y medioambiental, etc.-, requieren urgentemente instrumentos de análisis capaces de orientar con precisión sus decisiones de actuación e inversión.

Sin embargo, su establecimiento operativo presenta indudables complicaciones que obligan a un estudio riguroso del ciclo de vida de los productos, que posibilite un cuidadoso diseño del sistema de precios internos y de un sistema informativo adecuado a las tareas de control, que permitan guiar con éxito el programa de reducción.

Bibliografía

- Bueno, E.; Casani, F. y Lizcano, J.L. (1999): "Formación de la estrategia empresarial: Un análisis de las dinámicas del proceso estratégico". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. N.100, págs. 195-217.
- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J. (1994): "Los costes del ciclo de vida del producto". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXIII - N.81, octubre-diciembre, págs. 929-955.
- Goldratt, (1993): *La meta*. Ediciones Díaz de Santos, Madrid.
- Goldratt, (1994): *El síndrome del pajar*. Ediciones Diaz de Santos, Madrid.
- Hertenstein, J.H. y Platt, M.B. (2000): "Performance Measures and Management Control in New Product Development". *Accounting Horizons*. Vol. 14 – N.3, september, págs. 303-323.
- Kaplan, R.S. y Norton. D.P. (1997): *Cuadro de mando integral*. Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J.M^a. y Serra, V. (1998): *Contabilidad de Gestión*. Editorial Ariel, Barcelona.
- Monden, Y. (1997): *Sistemas de reducción de costes*. Editorial TGP Hoshin, Madrid.

Ripoll, V. y Malonda, J. (1997): "El «coste objetivo» en la nueva gestión integral de costes". *Técnica Contable*. Vol. 49 – N.586, Madrid, págs. 641-652.

Sánchez Toledano, D. (2000): "La incidencia de los nuevos soportes publicitarios y de comercialización de imagen en la gestión y el cálculo de costes". IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Asepuc, Las Palmas de Gran Canaria, págs. 545-558.

Shields, M.D. y Young, S. (1991): "Managing product life cycle cost: organizational model". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, fall, págs. 39-52.