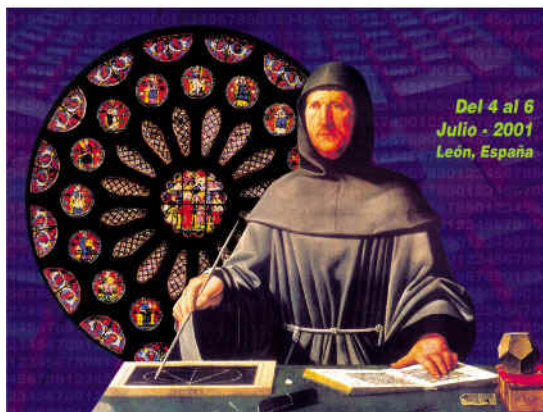


*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN: INCIDENCIA DE
LAS TÉCNICAS Y/O FILOSOFÍAS DE GESTIÓN**

**Hernández Carreño, M^a Fernanda
Marín Hernández, Salvador**

Facultad de Economía y Empresa. Universidad de Murcia
Campus de Espinardo. 30100 Espinardo. Murcia. España
E-mail: (fernanda, salvlau) @um.es

Resumen

Las empresas necesitan información económica, que ha evolucionado en el transcurso del tiempo al igual que la actividad económica. Esta evolución hace necesaria la renovación en la metodología utilizada para adecuarla a las actuales necesidades de información, es decir, se requiere información mucho más sofisticada. Es de destacar el auge e importancia que han cobrado, tanto en la literatura de nuestra disciplina científica como en la práctica empresarial, las denominadas Nuevas Técnicas y Filosofías de Gestión, ya que las mismas inciden especialmente en el diseño y estructuración de los sistemas de control de costes, y por tanto, en la denominada Contabilidad de Costes y de Gestión ya que ésta es una de las parcelas de mayor importancia de cualquier sistema de información contable y de gestión. Con esta comunicación pretendemos mostrar la incidencia que algunas técnicas y/o filosofías de gestión utilizadas últimamente pueden tener a efectos de Contabilidad de Costes, de Gestión y Directiva, en el sentido de haber provocado una readaptación de los modelos de coste vigentes.

Palabras clave: contabilidad de costes, contabilidad de gestión, contabilidad directiva, técnicas de gestión.



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costes**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



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

1. Introducción.

La innovación tecnológica que desarrollan las empresas actuales ha motivado y sigue motivando un cambio en el entorno económico en el que se encuentran, cambio que favorece su competitividad, aunque esta innovación está condicionada por factores como (Castelló y Lizcano, 1994):

- a) La capacidad para satisfacer las necesidades de los clientes.
- b) La productividad y la eficiencia en relación a la competencia.
- c) La internacionalización y globalización de los mercados.
- d) Utilización de la calidad como estrategia competitiva.
- e) Incremento de la diversidad de los productos ofrecidos al mercado.

Para ello, las empresas necesitan información económica, que ha evolucionado en el transcurso del tiempo al igual que la actividad económica. Esta evolución hace necesaria la renovación en la metodología utilizada para adecuarla a las actuales necesidades de información, es decir, se requiere información mucho más sofisticada; es de destacar el auge e importancia que han cobrado, tanto en la literatura de nuestra disciplina científica como en la práctica empresarial, las denominadas Nuevas Técnicas y Filosofías de Gestión, ya que las mismas inciden especialmente en el diseño y estructuración de los nuevos sistemas de control de costes, y por tanto, en la denominada Contabilidad de Costes y de Gestión ya que esta es una de las parcelas de mayor importancia de cualquier sistema de información contable y de gestión.

2. Análisis General de las Nuevas Técnicas de Gestión.

Actualmente el criterio del éxito no radica solamente en la reducción de costes sino en la flexibilidad de producción y calidad total; por ello las empresas que han adaptado sus estructuras organizativas presentan los siguientes aspectos (Fernández, 1991):

- a) Procesos de fabricación flexibles, para poder adaptar fácilmente su oferta ante variaciones en la demanda.
- b) Control sobre la Calidad, para satisfacer las exigencias de los consumidores.
- c) Innovación tecnológica.

La dirección de la empresa necesita información relevante como punto de referencia para tomar decisiones, por consiguiente los sistemas contables deben de ser capaces de ofrecer nuevos tipos de información, constituyéndose, por tanto, en uno de los factores clave para el éxito de la empresa y de esta manera la organización podrá conseguir cuatro objetivos fundamentales (Ripoll, 1994):

- 1.- Reducir costes a través de la eliminación de costes innecesarios y actividades que no añaden valor al producto, para así obtener productos que sean rentables y fuertemente competitivos.
- 2.- Alta calidad en el conjunto de la empresa.
- 3.- Servicio impecable al cliente ofreciendo unos productos de buena calidad, buen precio y con un buen servicio.
- 4.- Formación continuada del personal para que sea capaz de adaptarse a la cambiante situación del mercado.

En consecuencia los sistemas de Contabilidad de Costes que una parte de la doctrina viene a llamar “tradicionales”, deben sufrir una transformación teniendo en cuenta el esquema del proceso y la tecnología como determinantes fundamentales del coste, calidad y volumen de producción para la realización de un control de gestión y unas medidas de rendimiento más eficaces, suponiendo todo ello una revolución -mas bien en el sentido de evolución o adaptación al entorno, que en cambios drásticos y totales- en los sistemas internos de producción y de control y por lo tanto en los sistemas de gestión de las empresas. Existen una serie de conceptos que aparecen y se repiten con frecuencia en las Nuevas Técnicas de Gestión. Estos conceptos son los fundamentos sobre los que tienden a apoyarse, por ello pueden considerarse como principios generales de las nuevas técnicas de gestión, y que son (Fernández, 1994):

- 1.- Mejora continuada.
- 2.- Adición de valor.
- 3.- Actuación estratégica.
- 4.- Medidas no financieras.

3. Los Costes Totales de Calidad en la Contabilidad de Costes y de Gestión.

La mejora de la calidad esta directamente relacionada con el tema de los costes de

la empresa¹. Al principio puede pensarse que introducir el término calidad va a incrementar los costes a consecuencia de realizar actividades que van a evitar la mala calidad, como por ejemplo: funcionamiento del departamento de calidad, correcciones y reclamaciones, inspección de calidad, investigación de mercados, auditorias de calidad, formación de empleados, etc.. Para que el sistema contable recoja los costes de calidad se precisa en la organización de un sistema de costes que establezca previamente reglas y criterios para identificar, clasificar y valorar dichos costes de calidad. Cuando se inicia la implantación de la Gestión de la Calidad Total la empresa necesita calcular el coste de la calidad para determinar los beneficios que pueden derivarse de una mejora en calidad. Los costes de calidad están formados por: costes de prevención, costes de evaluación, costes de fallos internos, costes de fallos externos. Es evidente que la contabilidad de costes ha recogido, medido y registrado muchos de los costes catalogados aquí como costes de calidad, pero ese proceso se ha llevado a cabo de una manera global o general, es decir, no se han recogido de una manera explícita los elementos que componen el coste de calidad. Es por ello, que han de definirse sistemas de medida y control cuyo objetivo sea el tratamiento de estos costes. “Los sistemas contables denominados “tradicional” han desarrollado y vienen utilizando técnicas de registro de los costes de la calidad, aunque no se abrían cuentas colectoras para acumular dichos costes y que, además, se denominarán costes de calidad, salvo en aquellas empresas que al tener organizado su departamento de calidad, se acumulan en la cuenta correspondiente al departamento los costes de la función de calidad” (Broto, 1996).

Pasamos a realizar un análisis de estas categorías de costes desde el punto de vista de la Contabilidad de Costes (puede verse: Woods, 1996).

* Los costes de obtención de calidad, *prevención y evaluación*, son medibles y cuantificables de una manera objetiva. Dentro de estas categorías de costes hay algunos, como la formación del personal, el mantenimiento preventivo y otras actividades similares que se van a realizar en cualquier caso, aunque permitan reducir los fallos en materia de calidad. Esta dualidad en su manifestación nos plantea el problema de decidir que actividades son propias de la calidad o cuales forman parte de las actividades del proceso productivo, cuestión que deberá de plantearse en cada caso y se tendrá que decidir su

¹ Relación que se debe entender tanto en la determinación de costes como en el incremento de ingresos que conlleva la buena calidad.

consideración de gastos generales de fabricación, como tradicionalmente, o tipificarlos como costes de calidad.

Tenemos varias alternativas en la doctrina contable, una es repartir los costes entre las dos categorías, otra es comparar dichos costes antes y después de implantar la Gestión de la Calidad Total y las variaciones que surjan atribuir las a los costes de calidad, otra es seguir utilizando el método tradicional para la mayoría de costes pero cuando sea necesario realizar el cálculo del coste de calidad de forma separada.

* Los costes de fallos *internos*, que principalmente engloba algunos costes de desechos o desperdicios y los de reelaboración. Resulta usual que en los modelos iniciales o que denominamos “tradicionales” el coste de los desechos se presente junto con los demás costes, mano de obra directa, materiales directos y costes indirectos, en el coste total de producción. De igual manera las actividades de reelaboración al realizarse en el lugar donde se produjo el artículo defectuoso, pueden quedar sus costes recogidos en el coste del producto.

Si una empresa lleva su contabilidad de costes así no va a tener información de los fallos de calidad, por ello deberá efectuar cambios en su sistema de contabilidad para presentar de forma separada el coste de los productos desechados y el coste adicional de la reelaboración. La solución puede ser crear una cuenta de coste independiente, para cada caso, donde se agrupen dichos costes. La controversia puede aparecer a la hora de tratarlos como costes directos o indirectos, dependiendo de los métodos de gestión disponibles en cada empresa se deberá de adoptar la decisión más oportuna, no obstante puede parecer claro que los costes de fallos internos “normales” sean absorbidos por toda la producción del periodo mientras que los “extraordinarios” se deben imputar a resultados como un coste no necesario.

* Los costes de fallos *externos* recogen fundamentalmente los costes de garantías, reparaciones, devoluciones y servicio post-venta, pérdidas de ventas o de mercado. Normalmente las empresas registran los costes derivados de garantías de forma separada en su contabilidad. Por el contrario, las devoluciones y rebajas de precios concedidas no se clasifican atendiendo a sus causas, de modo que, en principio, no podremos conocer si se deben a fallos de calidad o si su origen es otro. Por ello, el sistema de contabilidad deberá de distinguir las devoluciones y rebajas que se deban a problemas de calidad de las que

surgen por otro tipo de causas. De la misma manera, los costes de reparaciones deberían de clasificarse en función de su causa.

También deberán de presentarse separadamente los costes del servicio post-venta, que aglutina costes de corrección de fallos de los productos y/o servicios que no satisfacen las necesidades del cliente. Al igual que en la categorías anteriores, podrán ser considerados costes directos o indirectos dependiendo del sistema de información contable utilizado en la empresa. Las reclasificaciones de estas categorías de costes en el sistema contable deben apoyar, no sólo la asignación al coste del producto, sino al proceso de planificación y control, tanto de la actividad de la empresa, como del departamento de calidad.

Las asociaciones de calidad propugnan que se reclasifiquen los costes de calidad por actividades, es decir, por las acciones que los originan. Todas estas actividades y servicios destinados al control y análisis de la calidad pueden dar origen a un centro de coste propio, que deberá de recoger todos aquellos costes que por su naturaleza le correspondan, como: costes del personal, consumo en energía, amortizaciones, materiales, etc., en definitiva aquellos costes incurridos en toda la empresa que le sean asignables.

Este centro de coste podría denominarse “Centro Costes Totales de Calidad”, se podría considerar principal o auxiliar, dependiendo de si trabaja directamente sobre el producto o si por el contrario presta servicios a los centros de coste principales y en ocasiones a otros auxiliares. Las actividades que generan costes de mayor cuantía son las de prevención y evaluación (inversión en tecnología y en formación del personal), y dichos costes son los que de una manera más objetiva se pueden identificar como costes que son consecuencia de la implantación de la Gestión de la Calidad Total, y que nos permitirán de una forma más fácil su imputación.

En principio se asignaran los costes que son causa directa de la Gestión de la Calidad Total al centro de coste que hemos denominado “Centro Costes Totales de Calidad”. Dentro de él se distinguirían las actividades de prevención y de evaluación, que recogerán los costes de dichas actividades, y otros dos subcentros donde se van a agrupar los costes de fallos internos y externos que se puedan identificar y medir lo más objetivamente posible, siempre que la información y el beneficio que reporte su medición sea superior al coste de obtenerla. Por otro lado los costes comunes a varias actividades, en función de criterios adecuados, se distribuirán lo más objetivamente posible a los distintos centros, y por supuesto al “Centro Costes Totales de Calidad”. Así, para cada periodo

objeto de análisis tendremos identificados y valorados los siguientes costes en este centro, tal como se recoge en el Cuadro 1.

Act. de Prevención	Act. de Evaluación	Fallos Internos	Fallos Externos
Costes acumulados	Costes acumulados	Costes acumulados	Costes acumulados
Para cualquier otro análisis y acumulación que se desee realizar se podrán aplicar criterios alternativos para obtener información relevante que asegure la calidad. Por ejemplo estos costes podrían dividirse en fijos o variables, asignables o no, etc..		Únicamente se incluirán aquellos costes derivados de fallos cuya cuantificación monetaria no sea compleja y subjetiva.	

Cuadro 1. Centro Costes Totales de Calidad.

De esta manera tenemos la información de los diferentes costes que son generados por la obtención de la calidad y aquellos que nos informan de los fallos, así se pueden analizar y controlar. Este será el punto de partida para su asignación a los diferentes objetos de coste (actividades, productos y servicios). El coste del producto se podrá obtener tal como se recoge en el Cuadro 2 (Broto,1996).

Costes de Calidad	Costes de obtención de calidad	Costes de Prevención
		Costes de Evaluación
	Costes de fallos	Costes de Fallos internos
		Costes de Fallos externos
Costes de la actividad normal	Costes de los demás factores	

Cuadro 2. Cálculo del Coste del Producto.

Los sistemas de medida y control de los costes de calidad deberán suministrar la información necesaria para gestionar, de la manera más adecuada, los aspectos relacionados

con la calidad, los objetivos serán poner de manifiesto los logros obtenidos en la mejora continuada, en la reducción de los costes y en la calidad de los productos. Para ello deberán reunir las siguientes características:

- 1.- Primar y aumentar la utilización de medidas no financieras.
- 2.- Deberán estar dirigidos hacia los factores clave de la gestión de calidad total.
- 3.- Ser simples y sencillos.
- 4.- Deberán proporcionar información a tiempo real.

De manera que proporcionen información útil para:

- Planificar la calidad.
- Estimar la utilidad, características e idoneidad del producto.
- La responsabilidad y seguridad del producto.
- Fiabilidad del producto en el tiempo, amplitud de vida, errores asociados con el uso.
- Estimar la carga que supone para el consumidor la baja calidad.

4. El Sistema Just In Time en la Contabilidad de Costes y de Gestión.

Tradicionalmente las empresas han mantenido grandes cantidades de existencias, lo que puede provocar el desempleo de recursos, problemas de calidad y altos costes². Frente a esta situación la filosofía Just in Time intenta reducirlos. La traducción de Just in Time, Justo a Tiempo, implica agilidad y capacidad de adaptación inmediata, que es el objetivo final de la implantación de este sistema en la empresa. El Just in Time es pues una filosofía orientada al control de los inventarios y de la producción, cuya implantación necesita de una serie de cambios en la empresa, por tanto, necesita de estímulos motivacionales y de una estrecha cooperación entre directivos y empleados.

Es una técnica orientada al incremento de la posición competitiva de las empresas, pero que no se puede desligar de la Gestión de la Calidad Total ya que se trata de un enfoque basado en la mejora continua y por ello, persigue la consecución de la calidad. Los impactos que provoca la aplicación de la técnica Just in Time en los sistemas de

² Es evidente que utilizamos la expresión “grandes cantidades” como un sinónimo de “exceso de existencias” según la demanda normal de la empresa y sin entrar en otras consideraciones tales como descuentos, rappels, reclamaciones, problemas con proveedores, etc..

Contabilidad de Costes podemos resumirlos en los siguientes (Pueden verse, entre otros, Blanco, Gasca y Pellejero, 1995; Fernández y Muñoz, 1997):

1.- *Introduce un análisis de los generadores de coste.* Uno de los objetivos del sistema de producción JIT es eliminar aquellas actividades que no generan valor añadido, como consecuencia se disminuye el tiempo total de producción y aumenta la eficiencia. De manera, que “la reducción del tiempo total reducirá el coste total” (Mc Ilhattan, 1987). Por ello, se hace necesario introducir un análisis de los generadores o causantes de los costes, es decir, se hace imprescindible identificar las actividades causantes de los costes y los portadores de los costes.

2.- *Se puede reducir el número de centros de coste.* Como consecuencia de la multifuncionalidad de la maquinaria, polivalencia de los operarios y las células de producción, que son lo que tradicionalmente se denominaban departamentos, se puede producir una reducción en el número de centros de coste, sobre todo de los auxiliares, ya que muchas actividades como mantenimiento, control, etc. se realizan en la propia célula.

3.- *Puede disminuirse el número de elementos en el cálculo del coste de los productos.* “Una vez que se han identificado las causas de los costes, se desarrolla un proceso de mejora continua encaminado a la reducción del coste del producto a través de modificaciones continuas en el diseño y en el proceso, eliminando la necesidad de definir múltiples elementos de coste” (Mc Ilhattan, 1987). El objetivo es por tanto la eliminación y prevención de costes.

4.- *Puede aumentar la asignación directa de algunos costes.* Debido a la automatización y mecanización puede producirse una serie de disminuciones en los elementos del coste del producto, adicionalmente se reducen también los costes relacionados con la elaboración de informes, cálculos, mantenimiento y control de los mismos, dado que muchos costes indirectos han pasado a ser directos.

Los motivos pueden ser:

a) Que los costes de muchas actividades considerados anteriormente como costes indirectos respecto a los centros principales han sido transformados en directos, ya que la localización de los costes se realiza por células de fabricación, son directamente imputables a una única línea de producción. Ejemplos: costes de

manipulación, coste de la mano de obra dedicada al mantenimiento y los ajustes de los equipos.

b) Los cambios en los criterios utilizados para imputar los costes indirectos a los departamentos de producción.

5.- *Se eliminan o reducen los grupos de costes causados por actividades generadoras de costes indirectos.* La eliminación o reducción de inventarios lleva aparejada de una manera directa la eliminación de la práctica totalidad de costes indirectos como:

- Costes de manipulación, transporte, inspección, vigilancia y protección.
- Costes de conservación.
- Coste de mano de obra.
- Coste de oportunidad de los capitales invertidos en su financiación.
- Coste de almacenamiento o superficie ocupada.

6.- *Se introducen cambios en las medidas del resultado o rendimiento.*

La filosofía JIT pretende llevar a cabo un control global de costes, lo que ocasiona que las medidas de rendimiento utilizadas para mejorar el control y motivar al personal varíen.

El principal efecto, a nuestro parecer, en un entorno JIT es que muchas de las actividades de fabricación anteriormente comunes a varias líneas de productos, y consideradas costes indirectos por no llevarse a cabo un control de manera individualizada de ellas, pasan a ser ahora exclusivas de un producto y por ello asignables a ese único producto, esto es, costes directos. En el cuadro nº 3 podemos ver la comparación de costes en un entorno tradicional y en un entorno JIT.

El sistema de producción JIT se puede decir que tiene su fundamento en la utilización de un sistema de costes híbrido (Fernández y Díaz, 1995) de los sistemas tradicionales por órdenes de fabricación y por departamentos. En consecuencia, los sistemas de contabilidad JIT son simplemente la aplicación de conceptos de contabilidad de costes con mucha tradición. El principio básico del JIT es comprar y producir sólo lo que se necesita cuando se necesita, de forma que se produce bajo pedido, con procedimientos de fabricación *pull* o de arrastre, lo que da lugar a que se originen kanban. Así la orden de trabajo tradicional se sustituye por uno o varios kanban; para obtener el producto listo para la venta, este tendrá que ir pasando por distintas células de fabricación para su terminación,

de modo que hasta que no este acabado a nivel de cada célula no pasara a la siguiente, por tanto el departamento tradicional se reemplaza por la célula de fabricación. Para calcular el coste total de cada producto tendremos que conocer el coste de cada kanban, que vendrá dado por la acumulación de los costes de los distintos factores, ya que para fabricar un producto o un pedido normalmente se originaran varios kanban, de modo, que para obtener el coste de un producto tendremos que agregar aquella parte que corresponda del coste de cada kanban.

En un sistema JIT “las unidades de proceso irán pasando por las operaciones necesarias para su elaboración; sin embargo no es importante ni la valoración de la producción en curso ni la imputación de los costes de transformación a las operaciones, ya que la premisa es que no existe producción en curso ni existencias de productos terminados lo que provoca que todos los costes de transformación se trasladen al coste de los productos vendidos. Simplemente será procedente una corrección del coste de los productos vendidos, imputando a los pequeñísimos inventarios, al final del periodo, la parte de costes de transformación que les corresponda” (Mallo, Mir, Requena y Serra, 1994).

En el cuadro siguiente recogemos la comparación de costes clasificados en directos e indirectos bajo un entorno tradicional y un entorno JIT (elaboración a partir de Mallo y Merlo, 1995, pág.49; Mc Ilhattan, 1987, pág. 24).

Conceptos de Coste	Entorno Tradicional	Entorno JIT
Mano de obra Directa	Directo	Directo
Materiales directos	Directo	Directo
Manipulación de materiales	Indirecto	Directo
Reparaciones y Mantenimiento	Indirecto	Directo
Energía	Indirecto	Directo
Suministros operativos	Indirecto	Directo
Servicios de vigilancia	Indirecto	Indirecto
Supervisión	Indirecto	Directo
Servicios auxiliares de producción	Indirecto	Directo
Seguros e Impuestos	Indirecto	Indirecto
Superficie ocupada por otras actividades	Indirecto	Indirecto

Amortización del Edificio	Indirecto	Indirecto
Amortización de los Equipos	Indirecto	Directo
Administración	Indirecto	Indirecto

Cuadro 3. Comparación de conceptos de Coste.

Como conclusión podemos decir que “no existe un proyecto único de contabilidad de costes y de gestión de costes para un entorno JIT. Más bien lo que existe es una considerable variedad en los cambios realizados en cuanto a los grupos de costes utilizados, las bases de asignación elegidas, el sistema de cálculo de costes adoptado, y los tipos de medidas del rendimiento utilizadas. Sin embargo, todos estos cambios tienen una característica común: la simplificación en los modelos de contabilidad de costes, esta simplificación es un objetivo del JIT: simplificar todas las actividades” (Foster y Horngren, 1988).

5. El Activity Based Management en la Contabilidad de Costes y de Gestión.

Una de las cuestiones básicas de esta filosofía es que en toda empresa hay actividades superfluas, de manera que la organización podrá mejorar en la medida en que se vayan reduciendo o eliminando dichas actividades superfluas e innecesarias que siempre son costosas. Una actividad tendrá la condición de superflua cuando no genere valor añadido al producto, es decir, son actividades que no contribuyen a mejorar la calidad del producto, por lo tanto al no generar valor y sí costes se han de suprimir, si no se pueden eliminar porque son actividades necesarias se busca un procedimiento para mejorarlas, consiguiéndose de esta manera una reducción de los costes y un aumento tanto en la rentabilidad como en la competitividad de la empresa. El ABM se desarrolla y consigue sus objetivos a través de:

- a) La reducción de costes
- b) El incremento de la calidad.
- c) La optimización de los tiempos en la empresa.

Hay varias clasificaciones de actividades según se atiende a su función (aprovisionamiento, fabricación, distribución, administración, etc.), a su naturaleza (fundamentales o básicas y discrecionales), a su relación con el objetivo de coste (derivadas del volumen de producción, relacionadas con las ordenes de fabricación, de sostenimiento del producto, de infraestructura), por su aportación a la generación de valor, en la que

vamos a profundizar por ser la que esta más acorde con los objetivos del ABM. Así, en los tipos de actividades por su aportación a la generación de valor se trata de diferenciar las actividades en función de que puedan añadir o no valor al proceso empresarial. Distinguiéndose (Castelló y Lizcano, 1994):

* Actividades con valor añadido: serán aquellas que incorporan al producto valor añadido y cuya realización aumenta el interés del cliente.

* Actividades sin valor añadido: son las que no aportan valor añadido o si lo añaden es un valor no deseado por el cliente, por lo tanto son actividades inútiles. Deben ser eliminadas en la medida de lo posible.

* Actividades *grises*: aquellas que no aportan valor añadido a los clientes pero que son necesarias para el funcionamiento de los distintos departamentos de la empresa. Por ejemplo: asignación del trabajo a los empleados, comunicación de la tareas, cambios de turno, etc..

La Gestión de las actividades podrá llevarse a cabo a través de actuaciones importantes, como son:

- * Reducir tiempo y esfuerzo en la ejecución de una actividad.
- * Eliminar las actividades innecesarias.
- * Seleccionar las actividades menos costosas.
- * Racionalizar los recursos desempleados.

El sistema de calculo de los costes de los productos que más se adecua a la Gestión de las actividades es el Activity Based Costing (ABC), que utiliza la información suministrada por el ABM.

El ABC “secundario” -entiendase como el ya “adaptado a nuestra doctrina económico-contable y de gestión”- se puede decir que es un modelo de costes que asigna directamente al coste de los productos los costes directos, mientras que los costes indirectos son incorporados a las actividades realizadas, por lo que asume que las actividades constituyen la causa de los costes, para posteriormente imputar los costes recogidos en cada actividad a los productos basándose en el consumo de las actividades por parte de cada producto. Como se desprende el modelo ABC así formulado³ está basado en el coste completo, ya que todos los costes pasan a formar parte del coste de los productos. El

⁵ No nos estamos refiriendo al modelo original formulado en USA, el cual no imputa todos los costes indirectos a las actividades.

sistema ABC contempla a los costes indirectos como una aportación y no como carga, lo que equivale a decir que el coste indirecto debe ser considerado como aquel coste necesario para mejorar la calidad del producto, ya que de otra manera ese coste es innecesario.

La idea fundamental del método ABC la podemos concretar en tres aspectos (Santandreu y Santandreu, 1995):

1.- La gestión de costes se deberá centrar, principalmente en las actividades que los originan. La gestión óptima de las actividades producirá la reducción de los costes que de ella se derivan.

2.- El establecimiento de una relación causa/efecto entre las actividades y los productos o servicios. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores coste y viceversa.

3.- Mayor objetividad en la asignación de los costes. Si se conoce el coste de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

No obstante, si siguiéramos la idea inicial “exportada desde USA” del modelo ABC las actividades, autenticas causantes de los consumos en el ABC (Puede verse Luengo Mulet, 1994), pueden recibir solamente costes directos y semidirectos, es decir, que aquellos consumos comunes (indirectos) a más de una actividad no serán asignados, al menos a las actividades primarias. Este planteamiento puede imprimir la significación de “incompletas” a las cifras de coste de algunas actividades. Pueden leerse numerosos comentarios halagadores del modelo en este punto, en el sentido de que, al incluir sólo costes directos y semidirectos, se está consiguiendo un considerable avance en la objetividad del proceso de calculo y asignación de costes. Pero no puede ignorarse que este planteamiento, lejos de suponer una ventaja del ABC frente a modelos ya existentes, tan sólo implica un planteamiento diferente, frente al que podrían sugerirse estos dos argumentos: 1) Por razones de pretender objetividad, se está renunciando al calculo del coste completo de cada actividad que comporte consumos comunes; 2) Si quiere conseguirse autentica objetividad en la asignación de los consumos, como comentaremos un poco mas adelante, solo puede operarse a través de la exclusiva incorporación de los costes directos.

Pero es cierto que, a través de un proceso de adecuada identificación de actividades, puede conseguirse la eliminación de una parte significativa de los costes

indirectos puros (tanto respecto de la producción como de las secciones o actividades), obteniéndose así una aplicación del modelo con óptimo nivel de objetividad en el cálculo y con un alto significado de las cifras de coste a efectos de la gestión. El modelo ABC “primario” propone imputar a los productos solamente los costes de las actividades primarias (de unidad de producto, de lote y de línea), considerando los costes de actividades secundarias (a nivel de empresa) como costes del período, es decir, no incorporables, por falta de objetividad, a la producción, llevándolos a resultados. En consecuencia, éste enfoque le situaría como un modelo de coste parcial. Existen otras propuestas de ABC que plantean la posibilidad de incorporar a la producción los costes de las actividades a nivel de empresa, utilizando criterios subjetivos, convirtiéndolo así en un modelo de coste completo. En definitiva, el ABC que hemos denominado “primario” cobra indiscutible autonomía como modelo de coste parcial (no completo), en el que los costes que no sean directamente identificables en una actividad no se incorporan al proceso de cálculo, de la misma forma que los costes de las actividades a nivel de empresa no son asignados a la producción.

Pertenece pues al mismo grupo que el modelo de Direct Costing (DC), aunque con tantas diferencias entre ambos que solamente la inadecuada denominación de éste último podría conducir a una literal aproximación. El DC analiza el comportamiento de los costes antes de asignar a la producción exclusivamente aquellos que se derivan de la actividad, permitiendo un análisis marginal de gran utilidad para numerosas empresas. El ABC, separa del proceso de cálculo y valoración de la producción los “costes molestos”, es decir, los costes indirectos puros. Este planteamiento pretende una objetividad de cálculos no conseguida completamente y no ofrece argumentos conceptuales que justifiquen la no incorporación de consumos necesarios para el proceso productivo. Sin embargo, a través del variado análisis de actividades aporta ideas innovadoras muy interesantes y actuales en el plano de las modernas técnicas de gestión.

6. El Target-Cost y El Kaizen-Cost en la Contabilidad de Costes y de Gestión.

En estos últimos años estas filosofías de gestión han pasado a ser el elemento clave de la gestión de los costes en el entorno japonés, en el que se considera que el precio es la causa y el coste debe ser tan sólo un efecto. Se puede definir como el proceso establecido para conseguir menores costes en todas las actividades de la organización y que se reflejará en un menor coste final del producto (Blanco, 1995).

Hay que tener en cuenta que la gestión total del coste abarca desde las fases de diseño y desarrollo del producto hasta las de producción y posterior distribución. Se considera que los costes de producción quedan ya decididos en buena medida en las fases de diseño y desarrollo, mientras que los costes correspondientes a las últimas etapas dependen de factores que están íntimamente relacionados con la planificación y concepción del producto, por ello puede resultar de interés controlar y corregir los costes antes de que se produzcan. Esto quiere decir que el ahorro de costes puede conseguirse más fácilmente antes de comenzar la producción que una vez realizada (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1994). En una primera interpretación se puede admitir que la gestión del coste total descansa en dos procesos diferentes: el Target-cost y el Kaizen-cost (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1994). “El Target-cost es el proceso de reducción de costes vinculado a la fase de desarrollo y diseño de un nuevo modelo de producto, o vinculado a una modificación apreciable de un modelo ya en fase de producción”. “El Kaizen-cost es el proceso de reducción de costes en la fase de fabricación de un modelo. Normalmente consiste en actividades que producen mejoras pequeñas dentro de una dinámica global de mejora continua. Implica el establecimiento de actividades de gestión (actividades Kaizen) que tratarán de reducir el target-cost”.

Sin embargo, en una segunda interpretación podemos justificar que “el Target-cost es un instrumento de gestión del coste que abarca todo el ciclo del producto, desde el diseño hasta la producción y distribución” (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1994). La filosofía principal del target-cost o coste objetivo se basa en facilitar la reducción del coste conservando al mismo tiempo un equilibrio con la calidad, es decir se trata de diseñar productos capaces de proporcionar lo que el cliente desea. Para calcular el coste objetivo es necesario partir de una especificaciones funcionales del producto y de un análisis del mercado y del nivel de coste de los competidores, ya que se trata de un sistema orientado a la consecución de ventajas con respecto a los costes. De esta forma se puede llegar a obtener el *target-cost* o *coste aceptable* que sería el coste estimado para un nuevo producto que se vaya a lanzar al mercado, y que constituiría el coste máximo en que podríamos incurrir si se quiere alcanzar el beneficio fijado de antemano; su calculo será pues (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1994):

$$\text{Target-cost} = \text{Precio de venta} - \text{Beneficio estimado}$$

Hemos de realizar una serie de apreciaciones a este planteamiento (Puede verse Rodríguez, 2000):

1.- Cuando nos referimos a precio de venta es el propio mercado el que lo establece, de manera que sería el precio que está dispuesto a pagar el cliente.

2.- El beneficio estimado se obtiene en función de la planificación financiera de la empresa.

3.- El coste obtenido con este planteamiento es consecuencia de una estimación, por tanto es un coste estimado.

4.- Una vez conocido el target-cost, los técnicos de la empresa deberán de diseñar el nuevo producto de modo que su coste no resulte superior al target-cost, es decir proponer un producto que se ajuste a ese coste⁴.

Podemos añadir en relación al Target-cost que:

-“ Incluye los costes de producción, distribución, atención al cliente, diseño y también se deberán de tener presentes todos los costes que se esperan que aparezcan en la vida del producto. Es un método de coste completo.

- En la medida que la empresa consiga desarrollar esta filosofía podrá competir sin problemas y por tanto permanecerá en el mercado.

- Para determinar el target-cost se han de eliminar todas las actividades que no añaden valor al producto” (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1994).

Por tanto, el desarrollo del modelo Target-cost se realizará atendiendo a cuatro fases:

* Consideración de las necesidades y exigencias del cliente.

* Análisis de costes estratégicos.

* Aplicación de la ingeniería de valor.

* Desarrollo del control de costes y proceso de mejora continua.

7. Comentarios Finales.

De la lectura y seguimiento de los puntos establecidos y desarrollados en esta comunicación cabría destacar los siguientes comentarios o ideas principales:

⁴ Para ello resulta evidente que se deberá desarrollar un modelo de Contabilidad de Costes para la gestión que llegue a determinar el coste cierto o real del producto.

A) En el entorno empresarial actual los objetivos de minimizar costes y maximizar beneficios están matizándose, siendo objetivo prioritario la satisfacción del cliente. Este cambio surge porque los productos se consideran competitivos no sólo en términos de coste sino que además entran en juego aspectos cualitativos. Ante esta situación surge el enfoque de la mejora continuada cuyos principios son dar calidad, productividad y buen servicio, ocasionándose un replanteamiento de la información de gestión que deben suministrar los sistemas de costes y control denominados “tradicionales”.

B) El enfoque de la mejora continua implica que la empresa adopte alguna o algunas de las técnicas de gestión, como son: Calidad Total, JIT, ABM, Target-cost, etc.. Estas filosofías se basan, principalmente, en la eliminación de la empresa de todas aquellas actividades que no generan valor añadido al producto, pero que por el contrario sí ocasionan costes, y simplificar al máximo la organización.

C) La Gestión de la Calidad Total basa el éxito de la empresa en la satisfacción del cliente, para ello elabora productos y/o servicios con la máxima calidad. La Contabilidad de Costes ha recogido, valorado y registrado de manera global muchos de los denominados “costes de calidad”, pero para poder analizarlos y controlarlos de una manera individualizada se tendrán que definir sistemas cuyo objetivo sea el tratamiento de los costes de obtención de calidad y los costes de fallos, de tal manera que se desagregue y sistematice la información de la contabilidad de costes para la gestión a este nivel.

D) El JIT es una técnica de gestión del sistema de producción encaminada a lograr una reducción en los niveles de inventarios pero sin olvidar la necesidad de la capacidad de respuesta de la empresa ante cambios en la demanda, para conseguirlo hay que fabricar con la máxima calidad y eliminar todas aquellas actividades y/o tiempos innecesarios. Los sistemas de costes utilizados en entornos donde se implanta el JIT se basan en conceptos recogidos en modelos “tradicionales” de Contabilidad de Costes, que son Ordenes de Fabricación y Departamentos, por lo que de nuevo debe aparecer la readaptación en la información de contabilidad de costes a proporcionar.

E) El ABM o Gestión basada en las actividades tiene como objetivo la mejora continua de la actuación de la empresa, para ello se han de satisfacer las necesidades del cliente y eliminar todas aquellas actividades superfluas de la empresa. El sistema de costes que más se adecua a este proceder es el Activity Based Costing o ABC en su sentido “secundario”, pues el que denominamos “primario” puede que tenga cierta inconsistencia conceptual en el terreno concreto de imputación y cálculo de costes.

F) El Target-cost es una filosofía de gestión que intenta conseguir una reducción en el coste del producto conservando su calidad, considera por tanto que los costes de producción quedan decididos en las fases de diseño y desarrollo, por ello se afirma que el ahorro de costes puede conseguirse antes de que comience la elaboración del producto en la empresa. Opera calculando un coste aceptable que se tomará como base a la hora de planificar la producción y establecer el sistema de cálculo de costes, en este sentido la información a nivel de costes debe ser también desagregada, de manera que aporte información de lo que se deseé gestionar, en este caso un primer eslabón radica en los costes y otras medidas no cuantitativas de las fases de diseño y desarrollo, entre otras.

G) Por último concluimos que “hay diferentes costes para diferentes propósitos”, es decir, lo que suponen las nuevas técnicas de gestión no es la aparición de nuevos modelos en el terreno de la “Contabilidad de Costes para la gestión” sino una readaptación de los existentes a las nuevas necesidades informativas, es decir a los nuevos “propósitos” que de ellas se derivan.

Bibliografía:

- Álvarez López, J. (1996): “Técnicas de gestión de información para aplicar con éxito la Calidad Total”, en Lizcano Álvarez, J. (coordinador): La Contabilidad de Gestión en los 90: 50 Artículos Divulgativos. AECA, Madrid, págs. 307-312.
- Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas (1992) : “Materiales: Valoración, Asignación y Control”. Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 5, Madrid.
- (1995): “Costes de Calidad”. Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 11, Madrid.
- Bañegil, T. M. (1993): El sistema Just in Time y la flexibilidad de la producción. Editorial Pirámide, Madrid.
- Blanco, M.; Gasca, M. M. y Pellejero, M. P. (1995): “La Contabilidad de Gestión y el nuevo entorno de producción”, en Broto Rubio, J. J.: Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones. Homenaje al Dr. D. Federico Leach Albert,, Universidad de Zaragoza, págs. 87-104.
- Berry, T. H. (1992): Como gerenciar la transformación hacia la Calidad Total. Editorial McGraw-Hill, Colombia.
- Broto Rubio, J. J. (1996): “Sistema de costes y control de la calidad”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 88, julio-septiembre, págs. 657-681.
- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J. (1994): El sistema de gestión y de costes basado en las actividades. Publicación del Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

- Dale, B. G. y Plunkett, J. J. (1993): Los costos en la Calidad. Grupo Editorial Iberoamérica, México.
- Dávila, V. (1989): "Just in Time: Una herramienta para la competitividad". Alta Dirección, nº 148, págs. 407-413.
- Fernández Fernández, A. (1991): "Tecnología de la información y Contabilidad de Gestión. Algunas consideraciones". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 68, julio-septiembre, págs. 675-683.
- (1993): "Análisis, medida y control de los costes de calidad", en Castelló Taliani, E. (coordinadora): Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española. AECA, Madrid, págs. 305-337
 - (1994): "Situación Actual y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en España", en Amat, J. y Amat, O. (coordinadores): La Contabilidad de Gestión actual: Nuevos desarrollos. A.E.C.A., Madrid, págs. 127-142.
 - (1994): "Situación Actual y Perspectivas Futuras en Contabilidad de Gestión", en Lizcano Álvarez, J. (coordinador): Elementos de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid, págs. 55-78.
- Fernández Fernández, A. y Muñoz Rodríguez, M. C. (1997): Contabilidad de gestión y excelencia empresarial. Ariel, Barcelona.
- Fernández Cuesta, C. y Díaz Fernández, A. (1995): "Los entornos Just in Time y sus repercusiones sobre la Contabilidad directiva", en Contabilidad de la Empresa y Sistemas de información para la gestión. ICAC, Madrid, págs. 293-307.
- Foster, G. y Horngren, C. T. (1988): "Contabilidad de costes y gestión de costes en un ambiente JIT". Cost Management, invierno, págs. 4-14.
- García Vázquez, J. M. (1992): "Just in Time: El enfoque japonés en gestión de la producción. Una revisión". ESIC Market, nº 75, enero-marzo, págs. 97-129.
- Gidró, G. y Rueda, B. (1998): Nuevos modelos de Gestión Empresarial. Circulo de Empresarios, Madrid.
- Ishikawa, K. (1985): What is Total Quality Control? The Japanese Way. Prentice-Hall. Englewood Cliffs, New Jersey.
- Luengo Mulet, P. (1994): Activity-Based Costing (ABC) ¿Que aporta?. I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de costes y de gestión. ASEPUC, Barcelona, págs. 111-115.
- Mallo, C. y Merlo, J. (1995): Control de Gestión y Control Presupuestario. McGraw-Hill, Madrid.
- Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J. M. y Serra, V. (1994): Contabilidad de Gestión. Ariel, Barcelona.

- Marín Hernández, S. y Hernández Carreño, M^a F. (1998): Costes de Calidad en las Entidades de Crédito: una Propuesta para su Medición y Control. IV Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión, ASEPUC, Castellón, noviembre.
- Marín Hernández, S. y Hernández Carreño, M^a F. (2000): "Análisis de las variaciones en el nivel de actividad". Revista de Contabilidad y Tributación, n^o 205, abril, págs. 213-234.
- Mc Ilhattan, R. D. (1987): "La forma en que los sistemas de gestión de costes pueden apoyar la filosofía JIT". Management Accounting, septiembre, págs. 20-26.
- Muñoz Colomina, C. I. (1993): "La contabilidad de gestión en las empresas de servicio", en Castelló Taliani, E. (coordinadora): Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española. AECA, Madrid, págs. 135-165.
- O'grady, P. J. (1992): Just-in-Time. Una estrategia fundamental para los jefes de producción. McGraw-Hill, Madrid.
- Pérez López, J. A. (1998): "La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión. Un análisis diez años después de su publicación". Partida Doble, n^o 93, págs. 26-33.
- Phillips, N. (1994): Nuevas técnicas de gestión. Folio, Barcelona.
- Ripoll Feliu, V. M. (1994): "Aspectos Estructurales de la Contabilidad de gestión y principales líneas de investigación", en Lizcano Álvarez, J. (coordinador): Elementos de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid, págs. 17-54.
- Rodríguez Pérez, A. (2000): La gestión de costes a través de un sistema de coste objetivo en un ambiente de certeza e incertidumbre. Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad, págs. 62-70.
- Sáez, A.; Fernández, A. y Gutiérrez, G. (1994): Contabilidad de costes y Contabilidad de Gestión. Vol. n^o 2, McGraw-Hill, Madrid.
- Santandreu, E. y Santandreu, P. (1994): Tratado de Contabilidad Superior. Contabilidad de Gestión. CEAC, Barcelona.
- Schonberger, R. J. (1982): Japanese manufacturing techniques. Nine hidden lessons in simplicity. Free Press, Nueva York.
- Sparrius, A. B. (1991): "Los costes de calidad como una herramienta de gestión". Dirección y Progreso, n^o 116, marzo-abril, págs. 37-41.

Tolosa, E. (1995): "La Calidad Total es el sistema de gestión del final de siglo". Estudios Empresariales, nº 88, págs. 12-16.

Woods, M. D. (1996): Contabilidad de la Calidad Total. Editorial Deusto, Bilbao.