

SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS FUTURAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Antonio Fernández Fernández

*(Capítulo de la obra: Elementos de Contabilidad de Gestión. Ediciones AECA.
Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1994)*

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.
2. LAS NUEVAS CORRIENTES INVESTIGADORAS.
3. LOS NUEVOS SISTEMAS DE MEDIDA Y CONTROL.
 - 3.1. Obsolescencia de los sistemas de medida tradicionales.
 - 3.2. Actuaciones de los nuevos sistemas de medida y control.
4. LOS SISTEMAS ABC.
 - 4.1. Fundamentos de los sistemas ABC.
 - 4.2. Los sistemas ABC.y la gestión de costes.
 - 4.3. Los sistemas ABC. y la asignación.
5. GESTIÓN DE LOS COSTES DE CALIDAD.
 - 5.1. A calidad y sus costes.
 - 5.2. Análisis, medida y control de los costes de calidad.
6. LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA.
 - 6.1. Tendencias en contabilidad de dirección estratégica.
 - 6.2. La información estratégica.
7. NUEVAS TENDENCIAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

1. INTRODUCCIÓN.

La Contabilidad de Costes ha experimentado un importante cambio de enfoque en los últimos años, motivado, en gran medida, por el profundo proceso de transformación, tanto de carácter físico como conceptual, habido en el mundo de la empresa.

Uno de los efectos más característicos provocado por este cambio de enfoque ha podido ser aquel que la ha hecho desembocar en la consolidación de la disciplina que hoy podemos denominar ya, sin lugar a dudas, como Contabilidad de Gestión, o como propone AECA (1990), como Contabilidad Directiva.

Si nos situamos en el ámbito de la evolución de la Contabilidad de Costes, en los límites de la década de los ochenta, y nos detenemos por unos momentos a observar, con la perspectiva que puede dar el paso de diez años más, el horizonte investigador emprendido entonces, resulta fácil admitir que, por una parte, se venía siguiendo una línea claramente continuista con lo acontecido en épocas anteriores, y por otra, que esas líneas tienen ya poco que ver, si exceptuamos algún aspecto puntual, con las preocupaciones actuales y con las que parecen vislumbrarse en el futuro más próximo.

Para ratificar esta afirmación que acabamos de realizar, baste acudir a las autorizadas voces de Scapens (1989), por una parte, y de Lizcano y Castelló (1989), por otra.

El profesor Scapens escribía en 1985, la primera edición (que reeditaba, en 1989, sin modificaciones sustanciales a nuestros efectos), de una apasionante obra que titulaba con el significativo rótulo de "Management Accounting: A Review of Recent Developments", en la que, tras una exhaustiva revisión de la literatura contable sobre la materia, aparecida en esos años, llegaba a la conclusión de que las líneas más recientes de investigación estaban centradas en los siguientes temas:

- * Análisis basados en la Regresión Estadística.
- * Análisis Coste-Volumen de Operaciones-Beneficio, bajo incertidumbre.
- * Modelos de Investigación de Desviaciones.
- * Modelos de Asignación de Costes.
- * Teoría de la Agencia.

Coincidiendo con la segunda edición de la obra de Scapens, los profesores Lizcano y Castelló (1989), publicaban un interesante y fundamentado trabajo sobre la "Situación Actual y Perspectivas Futuras de la Contabilidad de Costes en España", dedicando uno de sus últimos apartados a constatar los senderos por los que comenzaba a caminar la investigación de la época, reseñando los siguientes:

- * Análisis de Regresión.
- * Análisis Coste-Volumen-Beneficio, bajo una perspectiva de incertidumbre.
- * Teoría de la Agencia.
- * Terotecnología.

Puede observarse, como no podía ser de otra forma al estar ambos plasmando la realidad investigadora del momento, una gran coincidencia entre esas dos propuestas, y que no hacen sino reafirmar el hecho de que efectivamente las investigaciones emprendidas eran fundamentalmente esas que acabamos de exponer.

Pero, sorprendentemente, y debido al vertiginoso proceso de cambio, sólo tres años después de esas propuestas, las actuales líneas de investigación en auge, que intentan satisfacer la problemática inherente a muchas empresa, parecen situarse en coordenadas bien distintas.

2. LAS NUEVAS CORRIENTES INVESTIGADORAS.

En nuestra opinión, los antecedentes del cambio de enfoque habido en las líneas de investigación en materia de Contabilidad de Gestión cabe encontrarlos, principalmente, en:

- El debate auspiciado por la entonces N.A.A., en Abril de 1986, entre profesionales y académicos relacionados con esta materia. Los resultados de las aportaciones allí realizadas fueron más tarde dados a conocer bajo el sugerente título de "Cost Accounting for the 90: The Challenge of Technological Change". Posteriormente, en 1988, la permanente preocupación por este tema llevó a esta Asociación a instituir una colección de publicaciones, significativamente denominada serie "Bold Step" o "Paso Audaz", en la que empezaron a dar cabida a todas las publicaciones relacionadas con las nuevas investigaciones que empezaban a realizarse en Contabilidad de Gestión.
- Por otra parte, la magnífica obra de Jhonson y Kaplan (1987), "Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión", sirvió para trasladar hasta los más recónditos lugares la preocupación por acometer, sin más dilación, el necesario cambio de enfoque.

Los motivos que impulsaron a realizar este cambio de orientación creemos que están íntimamente conectados con la profunda transformación que estaba teniendo lugar tanto en el propio seno de las empresas (con la implantación de sistemas de fabricación flexibles, control total de calidad y tecnología

avanzada), como en la proyección de éstas hacia el mundo exterior (apostando fuertemente por la dirección estratégica).

De esta forma, la Contabilidad de Gestión empezó a ser consciente de que los sistemas tradicionales de medida y control que venía utilizando para transmitir información, resultaban ahora insuficientes para atender las demandas informativas que desde ese nuevo contexto se le reclamaban, por cuanto debían tomarse decisiones gobernadas por nuevas variables y parámetros de actuación.

Es en este contexto, aunque no sólo en él, donde cabe situar el nacimiento de las nuevas corrientes investigadoras que se han bifurcado, principalmente, en las siguientes líneas de investigación:

- * Nuevos Sistemas de Medida y Control.
- * Sistemas de Costes basados en la Actividad.
- * Contabilidad Estratégica.
- * Gestión de los Costes de Calidad.
- * Gestión de los Costes Medioambientales.
- * Costes relacionados con el Ciclo de Vida de los Productos, etc.

Como puede observarse, la temática que abordan estas investigaciones, poco tiene que ver ya con las presentadas con anterioridad.

Es por ello, por lo que en lo que sigue, puede resultar interesante realizar unas breves pinceladas acerca de las principales de ellas, poniendo de manifiesto tanto los motivos de su aparición, como los conceptos en los que se fundamentan.

3. LOS NUEVOS SISTEMAS DE MEDIDA Y CONTROL.

La Contabilidad de Costes, durante muchos años, ha venido midiendo, analizando y controlando la problemática interna de la empresa mediante la utilización de medidas fundamentalmente financieras.

Así, los distintos modelos para el cálculo del coste del producto, el control presupuestario, el análisis de desviaciones etc., han captado y transmitido la información que de ellos emanaba expresándola, en la mayor parte de las ocasiones, en términos de costes de primera materia, de mano de obra y de gastos generales de fabricación, o haciendo referencia al rendimiento y a la productividad alcanzada.

Pero, ante el cambio de configuración habido en la estructura interna de las empresas, fueron muchos los autores que levantaron sus voces reclamando el necesario cambio en los sistemas contables. Como muestra, baste la opinión de los siguientes:

- Horngren y Foster (1987, p. XX), con gran visión de futuro, empiezan ya en ese año a advertir que: el efecto de la técnica del just-in-time sobre las compras y el proceso productivo, el control total de calidad y los costes con él asociados y las nuevas tecnologías y sus efectos sobre la Contabilidad de Costes, estaban afectando el papel que debía desempeñar la información derivada de la Contabilidad de Gestión.
- Johansson (1990, p. 37), se expresa en casi idéntico sentido cuando dice: la tecnología avanzada, la automatización, la filosofía tal como la del JIT, el control total de calidad, y conceptos tales como la fabricación integrada por ordenador, hacen que las empresas deban realizar los cambios correspondientes en sus sistemas contables y de control de gestión.

3.1. Obsolescencia de los Sistemas de Medida Tradicionales.

Los motivos por los que éstos y otros muchos autores reclaman los necesarios cambios, creemos

que se encuentran, realizando una apretada síntesis, en los siguientes puntos fundamentales:

Por una parte, porque como ya hemos puesto de manifiesto con más detalle en Fernández (1991), en un entorno gobernado por las nuevas técnicas productivas, la mayor parte de los tradicionales modelos de Contabilidad de Gestión chocan con los principios subyacentes en la filosofía de aquellas, y así, aspectos tales como: eficiencia de mano de obra y maquinaria, valoración de inventarios y formación del coste del producto, análisis de desviaciones etc., están dando paso, como acertadamente ponen de manifiesto Mc Nair, Mosconi y Norris (1988, p. 45) a centrar el énfasis en la efectividad (hacer el trabajo estrictamente necesario) y en la eficacia (hacer el trabajo lo mejor posible).

Por otra parte, porque la filosofía que empieza a extenderse acerca de lo que debe ser el funcionamiento de la empresa, viene impregnada de nuevos aires presidido por la consecución de la mejora continuada.

Este criterio de actuación, que involucra a todas las áreas de la organización y a todo el personal de la empresa, empieza a reclamar también nuevas formas y técnicas de gestión.

En tercer lugar, porque la puesta en práctica de la anterior filosofía hace ahora recaer el foco principal de atención en el concepto de "adición de valor", cuyo seguimiento exige un mayor y mejor caudal informativo, dirigido hacia las variables con él relacionadas.

En cuarto lugar, porque en el nuevo contexto productivo, se empiezan a difuminar tanto el comportamiento como la naturaleza de los costes, así:

- Los cambios en los sistemas de producción hacen que una parte importante del coste del producto deje de estar constituida por los tradicionales costes directos, siendo sustituidos por costes indirectos.
- La convencional distinción entre costes fijos y variables, se ha tornado difusa debido a que en el contexto productivo actual, los costes fijos no están tan estrechamente relacionados con los volúmenes de producción o de actividad, como con decisiones acerca del establecimiento y configuración del proceso productivo, del diseño del producto, de la ingeniería de la producción etc., aspectos éstos, que, como apuntan, Yoshikawa, Innes, Mitchel y Tanaka (1993, p. 1), comprometen más del 90% del coste futuro del producto, y que dentro de una actuación encaminada a la consecución de la mejora continuada, pueden ser modificados con una frecuencia mucho mayor de la que se venía realizando hasta ahora en las empresas.
- La reducción del ciclo de vida de los procesos y productos, ha acortado sensiblemente los períodos disponibles para recuperar los costes de investigación y desarrollo implicados en su fabricación. No es extraño, por tanto, que Nanni (1993), proponga como necesarias, ante el cambio en la naturaleza y comportamiento de los costes, un conjunto de actuaciones tendentes, según sus propias palabras, a reclasificar tanto los costes directos e indirecto como los fijos y variables, a reestructurar los conjuntos de costes generales de fabricación y a redefinir las tradicionales bases de asignación.

3.2. Actuaciones de los nuevos Sistemas de Medida y Control.

Dicho todo lo anterior, hemos de completar la exposición de esta línea de investigación enumerando, aún cuando lo hagamos de manera muy sucinta, las coordenadas generales que deben gobernar la actuación de los nuevos sistemas de medida y control y que entre otras deben pasar necesariamente por:

- * Primar e incrementar el número de medidas no financieras, debido principalmente a la propia

naturaleza del nuevo entorno productivo, necesitado de un caudal informativo directamente relacionado con los nuevos objetivos. Estas medidas deben, según Dixon, Nanni y Volman (1990, p33), complementar y sustituir a las medidas contables tradicionales.

- * Reflejar, siguiendo a Howell y Souci (1987, p. 24), el progreso que se está consiguiendo en alcanzar la mejora continuada, así como la eficiencia y eficacia del nuevo entorno productivo.

Aspectos tales como los referidos a :

- Diseño del producto.
 - Número de componentes del mismo
 - Disposición de las plantas
 - Rutas en los procesos productivos
 - Tiempos de duración del ciclo de producción.
 - Tiempos de movimiento y espera de los materiales y productos en proceso en los centros y en los almacenes.
 - Tiempos de puesta a punto de la maquinaria etc., servirían de ejemplos representativos de las áreas de actuación de los nuevos sistemas de medida y control.
- * Centrarse en indicadores que, a la vez de representativos, sean compatibles con la consecución de objetivos a largo plazo, pues como bien apunta Bromwich (1986, p.188), los informes contables internos sólo han venido expresándose en unidades de medidas financieras de costes y de beneficios, centrándose más en las situaciones pasadas y actuales que en las tendencias a largo plazo, sentir que explicitan Johnson y Kaplan (1988, p. 245), para quienes el nuevo entorno productivo no sólo requerirá sistemas de medida y control absolutamente nuevos, si no que también obligará a sustituir las medidas financieras a corto plazo por unidades de medidas capaces de proporcionar mejores objetivos y predicciones a largo plazo.

Esta idea ha sido llevada a sus últimas consecuencias por Nanni (1993), al apuntar que las investigaciones futuras al respecto, deben centrarse en la determinación de sistemas de medida que puedan relacionar las actuaciones corrientes con la estrategia empresarial.

- * Sustituir los costes estándares por un sistema de medida basado en costes actuales, por cuanto aquellos pueden producir efectos disfuncionales en el objetivo fundamental de conseguir la mejora continuada.

La evolución en la eficiencia y eficacia del proceso productivo, en base a costes actuales, puede evaluarse tomando como referencia de observación medias móviles de los costes actuales históricos.

- * Combinar adecuadamente el empleo de unidades de medida financieras y no financieras, como proponen Taylor y Graham (1992, p. 52), quienes llegan a diseñar un excelente esquema combinatorio de medidas encaminado a recolectar información interna y externa para la gestión.

4. LOS SISTEMAS ABC.

La aparición de los sistemas ABC, vino motivada por dos consideraciones que conviene, desde el principio, matizar.

Por una parte, su aparición obedece a la necesidad de corregir y perfeccionar los sistemas de asignación tradicionales, debido a que las bases utilizadas por éstos, han estado generalmente mucho más relacionadas con el volumen de producción o con el tamaño físico de los productos que con una auténtica conexión causa-efecto entre ellos y los costes indirectos, tal como en repetidas ocasiones ha sido puesto de manifiesto, entre otros por Cooper y Kaplan (1988), Bromwich y Bhimani (1988) y Drury (1992).

Por otra, por cuanto con estos sistemas se ha pretendido, siguiendo a Johnson y Kaplan (1988), reconducir la Contabilidad de Costes a sus orígenes, que no fueron otros que los de informar acerca de la bondad en la gestión de las distintas tareas, actividades y procesos que, con la revolución industrial, se internacionalizaron en el seno de las empresas.

4.1. Fundamentos de los Sistemas ABC.

Los sistemas ABC, parten de la consideración de que los productos no consumen costes, sino que consumen las actividades que posibilitan su fabricación, no siendo los costes nada más que la expresión cuantificada en términos monetarios de esos recursos o factores productivos consumidos por las actividades, por lo que cabe deducir que son las actividades y no los productos los que causan o generan los costes.

De la apreciación anterior, decíamos ya en Fernández (1993, p. 331), se desprenden dos importantes consideraciones sobre las que se asienta, en gran medida, toda la filosofía de estos sistemas.

La primera, que para acometer una adecuada gestión de costes habrá que actuar sobre los auténticos causantes de ellos, es decir, sobre las actividades; opinión que es compartida por Castelló Taliani (1992, p. 31), al indicar que conociendo la estimación del coste de las actividades, el responsable encontrará la mayor parte de la información precisa para poder gestionar su empresa. Observados los sistemas ABC bajo esta perspectiva, cada vez están pasando más a tener la consideración de sistemas ABM (activity-based management o gestión basada en las actividades).

La segunda, que, en base a las consideraciones anteriores, puede ser posible establecer una relación causa-efecto determinante y clara entre actividades y productos, de tal manera que, puede afirmarse, que a mayor consumo de actividades por parte de un producto, habrá que asignarle mayores costes, y en sentido inverso, a menor consumo de actividades, menores costes.

Las dos consideraciones que acabamos de realizar, nos conducen a una primera conclusión, cual es la referida a la utilidad de los sistemas ABC para su aplicación tanto a la gestión de costes, como para resolver la problemática de la asignación de las cargas indirectas.

Pero para acometer estas tareas, resulta imprescindible arbitrar unidades de medida y control apropiadas y bases de asignación precisas que permitan llevar a cabo ambas funciones.

La literatura contable anglosajona ha acotado el término "cost-driver" para designar a esas unidades de medida y control y a esas bases de asignación; con él se quiere hacer referencia directa a aquellos factores que, dentro de cada actividad causan, generan o inducen el coste.

4.2. Los Sistemas ABC y la Gestión de Costes.

Una de las líneas hacia la que se ha decantado la doctrina investigadora relacionada con los costes basados en las actividades, intenta probar su pretendida utilidad para la gestión y control de costes, habiendo supuesto una importante innovación en la manera de entender el problema; son los antes denominados sistemas ABM.

Desde esta perspectiva, los sistemas ABC deben insertarse en el sendero de la consecución de la mejora continuada en el desempeño de las distintas actividades que se realizan en la empresa, con el objetivo de conseguir una continua reducción de costes.

Dentro de este contexto, las actividades son analizadas bajo la óptica de su capacidad para añadir o no valor al producto, pudiéndose hablar así, de actividades con y sin valor añadido.

La noción de actividades con valor añadido, en el ámbito que estamos tratando, puede contemplarse desde dos puntos de vista diferentes aún cuando complementarios entre sí.

Desde una perspectiva interna, se intenta hacer alusión a aquellas estrictamente necesarias para obtener un determinado producto. Por contraposición, cuando su eliminación no comporte problema alguno para la obtención del producto, caerá dentro de la categoría de no añadir valor.

En su proyección externa, una actividad con valor añadido será definida como aquella que aplicada sobre el producto haga aumentar el interés del cliente por él. En sentido contrario, la actividad sin valor añadido no ejercerá influencia alguna sobre el cliente en su apreciación por el producto.

Los sistemas ABC, en la órbita de la gestión de costes, deberán medir, analizar y controlar las primeras a fin de comprobar que consumen los recursos estrictamente necesarios para su puesta en práctica, y eliminar las segundas, por cuanto suponen una fuente casi inagotable para reducir costes.

Es importante, por último, hacer notar la importancia que en este contexto toma la medida, análisis y control de actividades y funciones hasta ahora ignoradas por la Contabilidad de Gestión, como pueden ser las referidas a diseño de los productos, ingeniería de montaje y mantenimiento, control de calidad etc., lo que exige, cada vez más, que el trabajo del controler se integre en equipos multifuncionales e interdisciplinarios.

4.3. Los sistemas ABC y la asignación.

Mientras que , como ya hemos indicado, los sistemas ABC han representado una importante novedad en la manera de entender la gestión de costes, desde la perspectiva de la asignación su novedad, en nuestra opinión, es más relativa, máxime, si la observamos desde la óptica continental europea.

Esto es así, por cuanto:

- a) Conceptualmente, el criterio seguido para asignar costes a las actividades en nada difiere del tradicional; los costes se agrupan en las actividades atendiendo a conjuntos homogéneos de ellos.
- b) La elección del driver se realiza en función de la relación causa-efecto entre actividades y productos.
- c) La doctrina continental europea, ya venía utilizando, desde hace largo tiempo, bases de asignación distintas a las que encuentran su fundamento en el volumen de producción o en el tamaño físico de los productos.

Pero, no obstante lo anterior, es justo resaltarlo, estos sistemas han supuesto una significativa profundización en la resolución del problema, principalmente por los siguientes motivos:

1. La agrupación de los conjuntos homogéneos de costes por actividades, se realiza con un carácter más selectivo que la agrupación por centros.
2. La relación causal entre actividades y productos supera en precisión a la tradicionalmente establecida entre conjuntos de costes y esos mismos productos.
3. La elección de los driver, para la que se sigue el criterio de observar el comportamiento concreto de cada actividad con respecto a los productos, distinguiéndose entre actividades a nivel unitario, a nivel de lote, a nivel de línea y a nivel de empresa, conlleva la aparición de una gran profusión de bases de asignación, que si bien no destierran en su totalidad la subjetividad tradicional inherente a estos procesos,

sí consiguen perfeccionarlos notablemente.

Tomando como punto de referencia los cinco pasos enunciados por Cooper (1990), podemos completar, a nuestros efectos, lo allí señalado proponiendo las siguientes etapas dentro del proceso de asignación:

PRIMERA ETAPA: Localización de todas los costes(excepto los de primeras materias) en los centros.

SEGUNDA ETAPA: Identificación de actividades por centros.

TERCERA ETAPA: Reparto de los costes de cada centro entre las actividades en ellos identificadas.

CUARTA ETAPA: Elección del cost-driver de cada actividad.

QUINTA ETAPA: Reclasificación de las actividades.

SEXTA ETAPA: Cálculo del coste unitario de cada driver.

SÉPTIMA ETAPA: Asignación de los costes de las actividades a los productos.

OCTAVA ETAPA: Asignación de los costes de las primeras materias a los productos.

Finalmente, hemos de decir que las investigaciones actuales en el campo de los sistemas ABC, se están decantando por su desarrollo empírico, a fin de comprobar en la práctica su pretendida bondad teórica, a este respecto, y entre los numerosos trabajos ya publicados remitimos al lector a los efectuados por Rotch (1990), Innes y Mitchel (1991), Cooper y Kaplan (1991) y Lizcano y Castelló (1993).

5. GESTIÓN DE LOS COSTES DE CALIDAD.

La gestión de los costes relacionados con la calidad, ha venido representando una antigua y lógica preocupación desde la óptica de los profesionales del control de calidad.

La Contabilidad de Gestión, en cambio, ha permanecido insensible, durante muchos años ante esta problemática, y así, no es hasta 1987 cuando empieza a tomar conciencia, como se observa en los trabajos pioneros de Roth y Morse (1987), de esos dos mismos autores junto con Poston (1987), de Romano (1987) y de Tysson (1987), de la importancia que para las empresa ostentaba el análisis, medida y control de estos costes.

Esa importancia se fundamentaba en el hecho de que las empresas, se estaban viendo cada vez más abocadas a ofertar sus productos con la máxima calidad y a precios auténticamente competitivos, debido a la necesidad de alcanzar importantes cuotas de mercado, en un entorno que se empezaba a tornar por momentos extremadamente turbulento y agresivo.

5.1. La calidad y sus costes.

El vocablo calidad, es representativo de múltiples acepciones, por lo que resulta necesario empezar por acotar, en sus justos términos, aquellas a las que pretendemos hacer referencia.

En la actualidad, son dos las acepciones que con más éxito se manejan en el mundo de la empresa.

Por una parte, la calidad puede entenderse como la conformidad de un producto o servicio con las especificaciones previamente establecidas por la empresa.

Por otra, y en consonancia con Juran (1990), al hablar de calidad de un producto o servicio se está haciendo referencia a la idoneidad o aptitud para su uso por parte del cliente. Esta segunda definición, incorpora la denominada calidad de diseño, es decir, implica no sólo la conformidad del producto con las especificaciones, sino que éste ha de fabricarse también de acuerdo con las expectativas que de él esperan los clientes.

En cualquier caso, es usual clasificar los costes de calidad distinguiendo, en términos generales, entre costes de conformidad (costes de prevención y costes de evaluación): aquellos encaminados a asegurar que el producto alcance el grado de idoneidad suficiente para su buen uso por el cliente, y costes de no conformidad (costes de fallos internos y externos): aquellos que expresan las consecuencias económicas negativas de los errores en materia de calidad.

Dentro del conjunto de todos estos costes, es oportuno destacar la importancia que, a efectos de una adecuada gestión, representa la inversión en costes de conformidad, por cuanto desencadenan un efecto sinérgico de signo contrario sobre los de no conformidad, a la vez que, dadas las condiciones técnicas y tecnológicas existentes, pueden hacer posible la consecución del cero defectos en la empresa, punto éste donde se minimizarán los costes totales de calidad como ya demostramos en Fernández (1993, pp. 325-326).

Pero a la vez que se acomete la actuación anterior, resulta clave a estos efectos, como avisa Campanella (1992, p. 24), una decidida vocación de atacar directamente, hasta resolverlas en su totalidad, cada una de las causas que provocan la aparición de fallos en materia de calidad, así como, según palabras de Atkinson y otros (1991, p.79), centrar todos los esfuerzos en aras a la consecución de la mejora continuada.

5.2. Análisis, medida y control de los costes de calidad.

Existen numerosas evidencias empíricas sobre el elevado porcentaje que representan los costes de calidad en relación con el coste de producción y que pueden cifrarse en torno al 18%-20% del coste total.

Ante esta situación, y puesto de manifiesto el hecho, como lo hace la Asociación Española para el Control de Calidad (1992), de que cada unidad monetaria ahorrada en estos costes tiene una repercusión directa sobre los beneficios de la empresa, la adecuada medida y control de los costes de calidad debe empezar a revelarse como fundamental.

A estos efectos, hemos de apuntar de manera muy resumida, que puede ampliarse en Fernández y Texeira (1991, pp. 459-460), que los sistemas de medida y control en el ámbito de la calidad, deberán:

- * Identificar las actuaciones más significativas relacionadas con la calidad.
- * Determinar los ahorros de costes resultantes de las anteriores actuaciones.
- * Informar sobre las causas que provocan las acciones incorrectas.
- * Evaluar, en términos financieros y no financieros, el impacto que produce la eliminación de esas causas, poniendo de manifiesto el importante efecto apalancamiento que pueden provocar.
- * Poner de relieve tanto los logros conseguidos en el proceso de mejora continuada, como su repercusión sobre el beneficio, pues como afirma Harrington (1990, p.4), la medida formal de los costes de calidad es fundamental para observar el proceso de mejora continuada y posee la ventaja adicional de incrementar beneficios en los distintos centros de responsabilidad.
- * Primar la utilización de medidas no financieras, dada la naturaleza del concepto a medir y controlar como es el de la calidad.

A este respecto, entre otras unidades de medida pueden implantarse las siguientes: porcentaje de unidades defectuosas, número de unidades reelaboradas, proporción de rechazos al primer paso, errores debidos al diseño etc., etc.

Finalmente queremos indicar que la investigación en este campo parece estar potenciándose en la actualidad, como lo destaca el hecho de la atención prestada al tema, en los últimos meses, por la revista Management Accounting, auténtico foro mundial en el campo de la Contabilidad de Gestión.

Así mismo, y dado el elevado grado de compatibilidad existente entre la gestión de costes de

calidad y sistemas ABM, una de las vertientes por las que tiende a bifurcarse esta línea de investigación consiste, precisamente en la integración de ambos, y cuyas primeras consecuencias pueden verse en Fernández, Texeira y Vaquera (1993).

6. LA CONTABILIDAD ESTRATÉGICA.

Los sistemas de información implantados en la empresa deben estar íntimamente conectados y actuar en armonía con los procesos de toma de decisiones a los que pretenden servir.

Las decisiones que se toman en el seno de la organización, ni son siempre las mismas, ni pretenden alcanzar los mismos objetivos; por el contrario, su naturaleza variará en función de la ubicación en la escala jerárquica del decisor.

Dentro de este contexto, resulta ya clásica la distinción entre los niveles de decisiones estratégicas, tácticas y operativas, alrededor de las cuales gira todo el proceso de planificación integral de la empresa.

La Contabilidad de Gestión ha prestado tradicionalmente una gran atención a los dos últimos niveles, estudiando en profundidad su proyección en las tareas planificadoras y de control.

Las decisiones estratégicas, en cambio, no han venido contando con un soporte informativo-contable estructurado, debido, se ha solido argumentar, a su carácter de políticas y generales.

Pero, el vertiginoso proceso de cambio, ya comentado, habido en la década de los ochenta, y cuyos efectos más virulentos se dejaron sentir sobre la actuación de las empresas en el mercado, provocó la aparición de autorizadas voces, Simmonds (1981a y 1981b) entre otros, reclamando la necesidad de proporcionar a la alta dirección información relevante oportuna y suficiente, para poder superarlos con éxito.

Nace así, dentro de la Contabilidad de Gestión, una nueva rama a la que se le ha dado en denominar Contabilidad de Dirección Estratégica, encaminada según Bromwich(1990,p28): a la provisión y análisis de la información sobre los mercados de los productos de la empresa y de los costes y estructura de costes de los competidores, así como la supervisión de las estrategias de la empresa y de la de sus competidores en esos mercados, durante un número determinado de períodos.

6.1. Tendencias en Contabilidad de Dirección Estratégica.

Aún cuando afirma el profesor Bromwich (1992, p. 5), que la Contabilidad de Dirección Estratégica se encuentra todavía en sus comienzos, no es menos ciertos que en su desarrollo parecen vislumbrarse tres tendencias que, dentro de unos planteamientos similares, ponen el énfasis en aspectos diferenciales:

- Simmonds (1981a), (1981b) y (1989), centra principalmente la atención en la proyección de la contabilidad estratégica hacia el exterior. Desde esta perspectiva, el interés debe recaer en el análisis de los costes y de la actuación en el mercado de los competidores, y en el estudio de los datos del comportamiento del mercado.

Dentro de este enfoque, los profesores Alvarez y Blanco (1992 p. 17), quienes han tratado con gran profusión y acierto esta materia, comentan que lo que interesa es atacar eficazmente a los competidores y defenderse puntualmente de los mismos.

- Shank y Govindarajan (1989), encuadran la vertiente estratégica de la Contabilidad de Gestión en el estudio de la cadena de valor de la empresa a fin de conseguir ventajas competitivas, denominando a esta actuación "análisis de costes estratégicos", consistente en:

- a) Definir la cadena de valor de la empresa, aislando cada actividad que cree valor para el cliente
- b) Identificar, para cada actividad, sus respectivos conductores de costes, con objeto de averiguar los costes totales de la cadena de valor así como los recursos que la misma consume.
- c) Actuar sobre los conductores y reestructurar la cadena de valor para reducir costes y obtener ventajas competitivas.

- Bromwich (1986), (1990), (1991) y (1992), en nuestra opinión, consigue una magnífica aproximación al fondo de la cuestión, al incidir tanto en la vertiente externa como interna.

Desde el punto de vista externo, esta nueva rama de la Contabilidad de Gestión ayuda a centrar los esfuerzos en aquellos mercados donde se tiene que ganar y retener a los clientes y expulsar a los competidores, por lo que se necesita información sobre la posición de la empresa con respecto a ellos (1992, p. 2).

En su consideración interna (1990, p. 28), se parte de la evidencia de que los clientes no demandan el producto en sí, sino el conjunto de atributos y características subyacentes en ellos, por lo que la Contabilidad de Dirección Estratégica debe centrarse tanto en el cálculo del coste de tales atributos como en el control de sus respectivos rendimientos a lo largo del tiempo. Esta perspectiva, termina diciendo Bromwich, muestra que los costes de los atributos son cruciales para el mantenimiento o no de las estrategias de ofertas de la empresa, por cuanto (1992, p.13), la cuota de mercado de una compañía depende de la relación entre los atributos que se ofrecen, los gustos de los consumidores y la oferta que hacen de esos atributos los competidores.

6.2. La información estratégica.

La toma de decisiones estratégicas decían recientemente Yoshikawa, Innes, Mitchell y Tanaka (1993, p.160), es un proceso extremadamente complejo, por lo que la Contabilidad de Gestión ha de ampliarse si desea llevar a cabo este tipo de función.

Este proceso de renovación o actualización pasa, en nuestra opinión, por acometer la confección de lo que podemos denominar presupuestos estratégicos, que en concordancia con sus homónimos de gestión, deben estar dirigidos a proporcionar información relevante y oportuna para llevar a cabo las tareas de planificación y control.

Es evidente que en el contexto de la Contabilidad Estratégica, la planificación y el control estratégicos se sitúan en una dimensión y con unos objetivos diferentes a los concebidos bajo una perspectiva tradicional.

Por una parte, porque aún cuando la planificación estratégica ha sido objeto de atención por la Contabilidad de Gestión, su tratamiento ha adolecido de profundidad y rigor, remitiéndonos simplemente al análisis del entorno y a los recursos disponibles por la organización.

Por otra, porque se ha obviado sistemáticamente toda referencia al control estratégico en la organización, pero como bien indican Alvarez y Blanco (1993, p. 22), para alcanzar la excelencia no es suficiente con seleccionar la mejor estrategia y planificarla, es preciso además su control.

Para llevar a cabo ambas funciones, los presupuestos estratégicos deben comprender y transmitir información estructurada, sistemática y suficiente, expresada tanto en términos financieros como no financieros sobre:

a) *El mundo exterior a la propia empresa* y referida principalmente a: demanda y preferencias de los clientes, análisis y selección de proveedores, estructura de costes y cuotas de mercado y acciones de los

competidores, evolución en cambios tecnológicos, benchmarking del sector y consideraciones físicas y legales del entorno.

b) *Su ámbito interno*, acerca, especialmente, de: la adición de valor de las actividades, ciclo de vida de los productos, mejora continuada conseguida en calidad y en reducción de costes así como su repercusión en las cuotas de mercado alcanzadas, mejoras conseguidas en el diseño de procesos y productos y su relación con las expectativas de los clientes, y mejoras en eficiencia y eficacia, tanto de las actividades particulares, como de la organización considerada como un todo unitario.

7. NUEVAS TENDENCIAS EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

El vertiginoso proceso de cambio en el que nos encontramos inmersos, se hace, una vez más, patente al observar la medida en la que nuevas líneas de investigación empiezan a emerger con fuerza en el ámbito de nuestra disciplina, cuando, en la mayoría de los casos, están aún por sedimentar las investigaciones que nos ocupan en la actualidad y que acabamos de comentar.

Nuestra revisión de la literatura más reciente sobre la materia nos pone de manifiesto una primera consideración: al igual que en la década de los ochenta se importaron con éxito las técnicas japonesas de fabricación, la de los noventa comienza a caracterizarse, quizás dentro de la más pura lógica, por la demanda de las técnicas japonesas de gestión que han venido sustentando a las anteriores técnicas de producción.

Como ponen de relieve autores como Yoshikawa (1990) y (1992), Cooper (1993), Innes y Mitchel (1993), Yoshikawa, Innes Mitchel y Tanaka (1993), las tendencias que se vislumbran en el horizonte investigador de la Contabilidad de Gestión, tienden a centrarse, en términos generales, sobre la gestión y determinación del coste correcto antes del comienzo de la producción, pudiéndose distinguir entre las siguientes:

- *Target Costing* (enfocado hacia las diferentes fases de la vida del producto).
- *Funcional Cost Analysis* (en íntima conexión con la ingeniería del valor).
- *Cost Estimation* (relacionada con la elección de distintas alternativas de actuación).
- *Cost Tables* (encaminada a la selección de nuevos productos y reducción del coste de los existentes).

Técnicas todas ellas que creemos se reflejarán sin tardar en el panorama investigador del mundo occidental.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA.: "Marco conceptual de la contabilidad de gestión" Documento nº 1. Madrid, 1990.
- ÁLVAREZ, J. y BLANCO, F.: "Contabilidad de dirección estratégica". Partida Doble. Octubre, 1992.
- ÁLVAREZ, J. y BLANCO, F.: "Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica" V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla. Mayo, 1993.
- BROMWICH, M.: "Strategic management accounting". Papeles de trabajo no publicado. London School of Economics and Political Science. Londres, 1992
- BROMWICH, M.: "The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategic in competitive market". Accounting, Organization and Society. Enero, 1990.
- BROMWICH, M. y BHIMANI, A.: "Management accounting: Evolution not revolution". CIMA, 1989.
- BROMWICH, M.: "Research and current issues in management accounting". Pitman Publishing. Londres, 1986. Cap.13.
- CAMPANELLA, J.: "Principios de los costes de la calidad". Diez de Santo. Madrid, 1992.
- CASTELLÓ, E.: "El sistema de costes de las actividades". I Jornadas sobre Contabilidad de Gestión. Valencia, 1992.

- COOPER, R. y KAPLAN, R.: "The design of cost management system: text, cases and reading". Prentice-Hall, 1991.
- COOPER, R.: "Five steps to ABC systems design". Harvard Business Review. 1990.
- COOPER, R.: "Management accounting in Japan". International Seminar on manufacturing Accounting Research. Eindhoven. Holanda. Mayo, 1993.
- DIXON, J. NANNI, A y VOLLMAN, T.: "Strategic control and performance measurement: Balancing financial and no financial measurement of performance". Journal of Cost Management. Verano, 1990.
- DRURY, C.: "Management and cost accounting". Chapman & Hall (3ª ed.). Londres, 1992.
- FERNÁNDEZ, A.: "Análisis, medida y control de los costes de calidad", en "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión". AECA. Madrid, 1993. Cap. 14.
- FERNÁNDEZ, A.: "Tecnología de la información y contabilidad de gestión" Revista Española de Financiación y Contabilidad. Madrid, Julio-Septiembre 1991.
- FERNÁNDEZ, A. y TEXEIRA, J.: "Análisis, medida y control de los costes de no calidad". Técnica Contable. Julio, 1991.
- FERNÁNDEZ, A. TEXEIRA, J. y VAQUERA, M.: "ABC, a new tool in order to measure and control quality costs". International Seminar on Manufacturing Accounting Research. Mayo, 1993 (artículo seleccionado para su publicación en International Journal of Production Economics).
- HARRINGTON, H.: "El coste de la mala calidad". Diaz de Santos. Madrid, 1990.
- HORNGREN, CH. y FOSTER, G.: "Cost accounting: a managerial emphasis". Prentice-Hall. New Jersey, 1987.
- HOWELL, R. y SOUCY, S.: "Operating controls in the new manufacturing environment". Management Accounting. Octubre, 1987.
- INNES, J. y MITCHELL, F.: "Functional cost analysis". International Seminar on Manufacturing Accounting Research. Eindhoven. Holanda. Mayo, 1993.
- INNES, J. y MITCHELL, F.: "Activity based cost management: A case study of development and implementation". CIMA. Londres, 1991.
- JHONSON, T. y KAPLAN, R.: "La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión". Plaza y Jané. Barcelona, 1988.
- JOHANSSON, H.: "Accounting system changes". Management Accounting. Julio, 1990.
- LIZCANO, J., y CASTELLÓ, E.: "Situación y perspectivas de la contabilidad de costes en España". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1989.
- LIZCANO, J. y CASTELLÓ, E.: "El activity-based costing y sus aplicaciones. Especial referencia a empresas de telecomunicaciones" en "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión". AECA. Madrid, 1993.
- MC NAIR, C. MOSCONI, W. y NORRIS, T.: "Meeting the technological challenge: cost accounting in a JIT environment". N.A.A. Serie Bold-Step. New Jersey, 1988.
- NANNI, A.: "Developing a process for changing performance measurement". International Seminar on Manufacturing Accounting Research. Eindhoven. Holanda, Mayo 1993.
- SCAPENS, R.: "Management accounting: A review of recent developments". MacMillan Series. Londres, 1989.
- SHANK, J. y GOVINDARAJAN, V.: "Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting". Richard Irwin. Illinois, 1989.
- SIMMONDS, K.: "Strategic management accounting". Stuttgart, 1989.
- SIMMONDS, K.: "Strategic management accounting". Management Accounting. Abril, 1981a.
- SIMMONDS, K.: "The fundamentals of strategic management accounting". ICMA. Londres, 1981b.
- YOSHIKAWA, T.: "Comparative study of cost management in Japan and UK" Yokohama Business Review. Junio, 1992.
- YOSHIKAWA, T. INNES, J. MITCHELL, F. y TANAKA, M.: "Contemporary cost management". Chapman & Hall. Londres, 1993.