

LA GESTION INTEGRAL DE COSTES MEDIANTE EL COSTE OBJETIVO COMO EVOLUCION NATURAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

José G. Malonda Martí

Vicente M. Ripoll Feliu

Alceu Souza

Moises Prates

Resumo:

La globalización de los mercados ha supuesto un cambio muy importante en la gestión empresarial ; con un gran desarrollo de técnicas empresariales y un trasvase de las mismas, de unas compañías, ubicadas en un país, a otras. Una consecuencia lógica es que un buen número de trabajos publicados traten de explicar alguna de las técnicas ya vigentes en otros entornos y aún incipientes en el ámbito de publicación, así como el efecto de la cultura de cada país sobre la técnica objeto de estudio y la aplicabilidad de la misma. La literatura contable occidental no ha sido ajena a este fenómeno y destaca en los últimos años un tratamiento exhaustivo de las técnicas de gestión del coste que están siendo utilizadas en Japón, valga como exponente en nuestra opinión, la siguiente afirmación del profesor Sáez Torrecilla [1994: p. 204] que pensamos que resume con claridad y entusiasmo el estudio del particular estilo de gestión nipón dentro de la disciplina contable: El estilo japonés de gestión ha sido objeto de una atención especial por empresarios y científicos de la gestión en todo el mundo. Una de las inquietudes frecuentes en quienes se han asomado a ese estilo de gestión ha sido el descubrimiento de las posibles peculiaridades de la Contabilidad de Gestión en ese entorno . En la comunicación se reflexiona sobre los antecedentes y la nueva tendencia de la Contabilidad de Gestión para, a continuación, exponer como inciden los factores del entorno, provocados por la actual orientación de la empresa de focalización del cliente, en el sistema contable para la toma de decisiones. Así pretendemos analizar como una técnica de gestión de costes japonesa, el coste objetivo, dados los condicionantes del entorno actual es, en nuestra opinión, de aplicación en Occidente. Por este motivo antes de estudiar con detalle técnicas como el coste objetivo, pensamos que es necesario ahondar en la evolución que ha sufrido la Contabilidad de Gestión en Occidente, que tras comparar con el desarrollo japonés de esta parte de la disciplina contable, poder presentar como el rol de la Contabilidad de Gestión actual, tanto en Occidente como en Japón, empieza a asemejarse con lo que habremos definido a grandes rasgos el marco conceptual de aplicación del coste objetivo, que en nuestra opinión se encuadra en la gestión integral de costes.

Palavras-chave:

Área temática: Custos para Competitividade Global

**“ LA GESTION INTEGRAL DE COSTES MEDIANTE EL COSTE
OBJETIVO COMO EVOLUCION NATURAL DE LA CONTABILIDAD DE
GESTION “**

José G. Malonda Martí e Vicente M. Ripoll Feliú (Universitat de Valencia - España),
Alceu Souza e Moises Prates (UFPR - Brasil)

RESUMEN.

La globalización de los mercados ha supuesto un cambio muy importante en la gestión empresarial ; con un gran desarrollo de técnicas empresariales y un trasvase de las mismas, de unas compañías, ubicadas en un país, a otras. Una consecuencia lógica es que un buen número de trabajos publicados traten de explicar alguna de las técnicas ya vigentes en otros entornos y aún incipientes en el ámbito de publicación, así como el efecto de la cultura de cada país sobre la técnica objeto de estudio y la aplicabilidad de la misma.

La literatura contable occidental no ha sido ajena a este fenómeno y destaca en los últimos años un tratamiento exhaustivo de las técnicas de gestión del coste que están siendo utilizadas en Japón, valga como exponente en nuestra opinión, la siguiente afirmación del profesor Sáez Torrecilla [1994: p. 204] que pensamos que resume con claridad y entusiasmo el estudio del particular estilo de gestión nipón dentro de la disciplina contable: “El estilo japonés de gestión ha sido objeto de una atención especial por empresarios y científicos de la gestión en todo el mundo. Una de las inquietudes frecuentes en quienes se han asomado a ese estilo de gestión ha sido el descubrimiento de las posibles peculiaridades de la Contabilidad de Gestión en ese entorno” .

En la comunicación se reflexiona sobre los antecedentes y la nueva tendencia de la Contabilidad de Gestión para, a continuación, exponer como inciden los factores del entorno, provocados por la actual orientación de la empresa de focalización del cliente, en el sistema contable para la toma de decisiones. Así pretendemos analizar como una técnica de gestión de costes japonesa, el coste objetivo, dados los condicionantes del entorno actual es, en nuestra opinión, de aplicación en Occidente. Por este motivo antes de estudiar con detalle técnicas como el coste objetivo, pensamos que es necesario ahondar en la evolución que ha sufrido la Contabilidad de

Gestión en Occidente, que tras comparar con el desarrollo japonés de esta parte de la disciplina contable, poder presentar como el rol de la Contabilidad de Gestión actual, tanto en Occidente como en Japón, empieza a asemejarse con lo que habremos definido a grandes rasgos el marco conceptual de aplicación del coste objetivo, que en nuestra opinión se encuadra en la gestión integral de costes.

1.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN OCCIDENTE.

Para el caso occidental, se ha estudiado la evolución desde el punto de vista del coste de producción, ya que es en él donde han radicado siempre las grandes diferencias con el caso japonés, más dado a simplificar el estudio del mismo, en opinión de Rabino y Wright [1995: p.130].

1.1.1 De finales del XVIII hasta la Segunda Guerra Mundial.

Durante esta época, donde sobresalían figuras como F.W. Taylor, E. Mayol o H. Fayol, el dominio dentro de la Contabilidad de Gestión pertenecía a la Contabilidad de Costes, generalmente llevada a cabo por los ingenieros industriales. Los cálculos que realizaban para determinar el coste de producción eran una función constante de las especificaciones del producto, es decir, un mero coste estándar que se mantenía a lo largo de los años una vez definido el proceso productivo. El objeto del coste de producción era el de indicador de la eficiencia laboral en función del cumplimiento de los estándares.

La obtención del coste unitario de producción era muy simple, tratándose de la suma de la totalidad de los costes, es decir, materiales directos, mano de obra directa, costes indirectos de fabricación (CIF), y a veces los costes comerciales y administrativos. A esta cifra, denominada costes primos, se le añadía un beneficio deseado o margen de beneficio para la fijación del precio de venta. En muchas ocasiones incluso, el coste unitario excluía los costes comerciales y/o administrativos ya que éstos eran incluidos dentro del margen de beneficio. Para conseguir el nivel deseado de beneficio unitario lo único que se debía controlar era el cumplimiento de los estándares.

1.1.2 La era del análisis coste-volumen-beneficio. El sistema de costes variable.

Una vez terminada la Segunda Guerra Mundial empieza a hablarse de Contabilidad de Gestión propiamente dicha, según Johnson y Kaplan [1988: p. 127]. La diferencia con la época anterior se resume en la distinción entre costes variables y costes fijos, orientado a un análisis coste-volumen-beneficio mediante el *direct costing* o sistema de costes variable. El procedimiento de cálculo era semejante al de épocas precedentes, con la única inclusión de la dicotomía entre costes variables y costes fijos.

Los costes variables unitarios eran fácilmente obtenidos por los ingenieros en función del nivel de producción. Los defensores del sistema de costes variable, basan sus razonamientos en que los costes identificados con un producto deben ser sólo aquellos que varían de acuerdo con la actividad del proceso productivo, y serán estos sobre los que la Contabilidad de Gestión debe centrarse.

1.1.3 El nacimiento y desarrollo del Activity Based Costing.

Hacia los años 1980 aparece un nuevo sistema de costes el Activity Based Costing (ABC) que pretende, como los anteriores, asignar los costes directos y distribuir los costes indirectos. La diferencia radica que en los principios del ABC o Sistema de Gestión Basado en las Actividades, éste se consideraba como un perfeccionamiento del sistema de costes variables al tener en cuenta dos clasificaciones de costes variables, como son la relacionada con la complejidad y la diversidad del producto, que no habían sido consideradas hasta la fecha en la asignación de costes variables al coste unitario. No obstante Lorino [1993: p. 31] apunta que la verdadera aparición y posterior desarrollo de la gestión por actividades fue generada por el desarrollo de la automatización y la inadaptación del sistema de costes variables a la misma, como se constata en un estudio realizado sobre una muestra de empresas japonesas donde “solamente cuatro de treinta y dos empresas consultadas utilizan aún el coste directo. Varios dirigentes han manifestado que es una reliquia de principios de los años 1960, que ya no se adapta al entorno de los negocios” como indican Sakurai y Huang [1992: p. 300].

La literatura contable ha tratado ampliamente la consideración de la gestión por actividades como un nuevo sistema o como un simple perfeccionamiento de los anteriores, reviviendo la controversia entre el sistema de costes variable y el completo.

En opinión de Tomas Johnson, la cuál compartimos, uno de los más entusiastas defensores del *ABC* en sus comienzos, plantea la inadecuación de la misma, en el entorno competitivo actual, en caso de no ser complementada con una mejora continua de los procesos que nos ayude a conseguir una mejora de la competitividad.

1.1.4 Fijación del coste versus fijación del precio de venta.

Se puede decir que a partir de los 1990 se empieza a considerar un nuevo enfoque en la Contabilidad de Gestión. Con la excepción de los precios en contratos regulados, el mercado wazzu es quien determina los precios, por lo cual el rol de la gestión de costes se debe centrar en ayudar a la determinación de entrar en el mercado y de la pertinencia de permanecer en él, como indica Ferrara [1995: p.32].

El precio pasa a ser la causa y el coste debe ser tan solo un efecto. El coste objetivo unitario es pues un coste estándar fijado por el mercado tras deducirle el margen de beneficio que considere la empresa para ese producto dentro de su planificación estratégica.

En el **Cuadro 1** hemos sintetizado la evolución histórica que ha tenido el coste de producción en Occidente, que en última instancia nos llevará, tras el estudio que ha sufrido la más reciente evolución histórica de la particular Contabilidad de Gestión japonesa, a ver como el coste objetivo puede ser la confluencia de las técnicas de gestión de costes occidentales y japonesas, aunque nos parece obvio reflejar la diversidad que ofrecerá debido a las particularidades propias de cada cultura.

FINALES DEL S. XVIII A LA SEGUNDA GUERRA MUNDIAL	
Materiales directos	\$\$
Mano de obra directa	\$\$
Costes indirectos de fabricación (CIF)	\$\$
Costes comerciales y administrativos	\$\$
TOTAL Coste unitario	\$\$
Margen de beneficio deseado (adición)	\$\$
PRECIO DE VENTA unitario	\$\$
LA ERA DEL ANALISIS COSTE VOLUMEN BENEFICIO	
Costes Variables	

Materiales directos	\$\$
Mano de obra directa	\$\$
CIF variables	\$\$
Costes comerciales y administrativos variables	\$\$
Total Costes variables unitarios	\$\$
Costes Fijos	
CIF fijos	\$\$
Costes comerciales y administrativos fijos	\$\$
Total Costes fijos unitarios	\$\$
TOTAL Coste unitario	\$\$
Margen de beneficio deseado (adición)	\$\$
PRECIO DE VENTA unitario	\$\$

EL SISTEMA DE GESTION BASADO EN LAS ACTIVIDADES

Costes Variables	
Materiales directos	\$\$
Mano de obra directa	\$\$
CIF variables	
Variable según nº uds.	\$\$
Variable según complejidad (nº lotes)	\$\$
Variable según diversidad (nº productos)	\$\$
Costes comerciales y administrativos variables	\$\$
Total costes variables unitarios	\$\$
Costes Fijos	
CIF fijos	\$\$
Costes comerciales y administrativos fijos	\$\$
Total costes fijos unitarios	\$\$
TOTAL Coste unitario	\$\$
Margen de beneficio deseado (adición)	\$\$
PRECIO DE VENTA unitario	\$\$

LA FIJACIÓN DEL COSTE VERSUS FIJACION DEL PRECIO DE VENTA

PRECIO DE VENTA unitario (fijado por el mercado)	\$\$
Margen de beneficio deseado (sustracción)	\$\$
COSTE OBJETIVO	\$\$

Cuadro 1: Evolución histórica del coste de producción
Fuente: Ferrara [1995: p. 32]

1.2. La Contabilidad de Gestión japonesa en los últimos 25 años.

La Contabilidad de Gestión japonesa seguía un camino paralelo a la convencional Contabilidad de Costes occidental derivada del *Fordismo* usado desde principios de siglo. Hasta el despegue propio de la hoy particular Contabilidad de Gestión japonesa, ésta estuvo muy influenciada por los países occidentales, especialmente por países como Alemania y el Reino Unido antes de la Segunda Guerra Mundial y por los Estados Unidos tras la guerra, como indica Yoshikawa [1994: p. 279]. Por tanto han habido, e incluso existen, algunas similitudes con la práctica de la Contabilidad de

Gestión japonesa hasta principios de los 1970 donde nace la fortaleza japonesa en el ámbito productivo, a través de los bajos costes de producción.

En los últimos, aproximadamente, veinticinco años se pueden diferenciar cuatro fases diferentes dentro de la gestión de costes, para llegar al nuevo paradigma dentro de la Contabilidad de Gestión cuyo origen, en opinión de Ferrara [1995: p. 32] y la cual compartimos, se le atribuye al profesor Hiromoto en Japón y conocido como *customer driven* en la literatura anglosajona y traducido como *centrado en el cliente*.

Hacia los años 1970, predominaba la **orientación al producto**, donde los esfuerzos se centraban en las operaciones productivas, análisis de las sugerencias de los empleados, eficiencia en el trabajo, cambio de la secuencia de las operaciones, así como en el desarrollo de técnicas más efectivas, con todo esto, podemos constatar que la clave se encontraba en las técnicas de ingeniería industrial, tal y como indican Stalk y Webber [1993: p.99]. El beneficio era generado dentro de la factoría, la cuál era entendida como un factor aislado de otras funciones. Así la eficacia de una función sólo podía ser incrementada con el sacrificio de las restantes.

El paso a la siguiente fase fue motivado por una mejor coordinación entre las distintas funciones que mejoraba la eficiencia total, dando paso a la **orientación al mercado**, en esta fase se pasa de la consideración de planta aislada a planta abierta al mercado, ya que se focaliza el suministro de productos al consumidor en el menor tiempo posible. Este cambio produce un paso del coste de producción al coste total, donde “ el departamento de gestión de costes supervisa el progreso general de los procesos de gestión de costes totales, sin embargo, otros muchos departamentos juegan también un papel decisivo en el proceso”, como se indica en Monden [1992: p. 18]. Para mantener el crecimiento en mercados maduros, los cambios en los modelos eran una estrategia común para atraer a los consumidores. Esto provocaba un problema añadido para las compañías, ya que debido al sistema japonés ‘*Henpin*’ los productos viejos que no habían sido vendidos pasaban del distribuidor al fabricante, con la consecuente pérdida del beneficio global de la empresa sin variar el margen de beneficio unitario.

El desarrollo de información precisa a lo largo de la cadena de distribución, y la cooperación entre los miembros de la misma, ocasionaron el cambio en la Contabilidad de Gestión en esta fase. Debido a las severas condiciones del mercado, las funciones relacionadas con el marketing y la estrategia tuvieron un gran desarrollo que propiciaron una fuerte dependencia de las funciones productivas con el marketing -mediante promociones de venta, cambios en los modelos y otros- y la estrategia

empresarial. Esta fase denominada como **centrado en el mercado**, hizo necesaria la flexibilidad de los sistemas productivos y la fuerte comunicación entre los encargados de ventas y los de producción. Las actividades del negocio deben ser comprendidas junto con un estudio armonizado de las condiciones tecnológicas y las necesidades del mercado, para alcanzar un mayor grado de competitividad como expresa Hiromoto [1991: p. 5].

La última fase, que prevalece en la actualidad en Japón, es la de **centrado en el cliente**, y representa la coordinación total entre ventas y producción mediante la integración de todas las funciones (contabilidad, ingeniería, marketing, ventas, producción y otras) de la compañía con el objetivo único de la satisfacción total del cliente. Las compañías dejan de ser suministradoras de productos para pasar a ser satisfactoras de las necesidades de los clientes, ante lo cual deben ser capaces de escuchar a través de la investigación de mercados e implementar dichas necesidades en el diseño de los productos, a través fundamentalmente del coste objetivo. Además las compañías japonesas cumplen el “San-Gen”, que no es más que una filosofía de actuación resumida por el “Genba” cuya traducción literal es ‘ ir al grano’, “Genbutu” o asuntos específicos y de hecho o “Genjitu”. El principio de la filosofía San-Gen se centra “en solucionar los problemas cuando ocurren y no desde una oficina lejana a él. La solución debe basarse en la discusión de detalles específicos y no de asuntos generales”, tal y como indica Murakoshi [1994: p.63].

En el **Cuadro 2**, hemos resumido las cuatro fases comentadas, incidiendo en los factores más importantes de cada una de ellas. Como se puede observar al comparar la evolución de la Contabilidad de Gestión japonesa y occidental, los caminos seguidos han sido distintos en las últimas tres décadas aproximadamente. No obstante, en nuestra opinión, se puede observar que la actual orientación al cliente es consustancial tanto para la filosofía japonesa como la occidental.

CONCLUSIÓN.

Tras ver la evolución de la Contabilidad de Gestión, tanto en Occidente como en Japón, y dados los condicionantes del entorno actual se puede observar que el coste objetivo es de aplicación en Occidente.

No obstante para posteriores investigaciones acerca de la aplicabilidad del coste objetivo se ha de estudiar el impacto de la cultura de cada país, y en especial de cada empresa a aplicar, dado que los principales cambios más que en el sistema de contabilidad de costes se producen en el cambio de filosofía de la empresa con la estrategia de centrado en el cliente.

Fase	Orientación al producto	Orientación al mercado	Centrado en el mercado	Centrado en el cliente
Meta	Reducción inventarios Reducción de costes	Rápida adaptación al cambio Reducción del tiempo de recepción y entrega	Ventaja competitiva Rápida adaptación al mercado	Estrecha relación con los consumidores
Sistema dominante	Producción	Producción + Distribución física + Ventas	Compañía + Canal de distribución	Compañía + Canal de distribución + Cliente
Nivel	Operaciones	Planificación	Estrategia competitiva	Estrategia cooperativa
Factor clave	Kaizen	Transparencia del sistema	Competitividad	Relación con clientes
Política	Control de fluctuaciones productivas	Sistema integrado	Diferenciación	Marketing individualizado
Método	Proceso estandarizado	Integración de sistemas de información	Benchmarking competitivo Relación con distribuidores	Comunicación con el cliente Formación al empleado
Tecnología	Ingeniería industrial Automatización	Tecnología de la información	Tecnología de la información/comunicación	Base de datos de clientes integrada
Criterio	Nivel de inventarios Coste de producción	Tiempo de recepción y entrega Coste total	Volumen de mercado Nº de nuevos productos	Satisfacción del cliente Valor añadido
Periodo	1970s	1ª mitad de los 1980	2ª mitad de los 1980	1990s

Cuadro 2: Fases de la Contabilidad de Gestión japonesa en los últimos 25 años
Fuente: Murakoshi [1994: p. 64]

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FERRARA, W.L (1995) : “Cost/Management Accounting : The 21st Century Paradigm”, Management Accounting (USA), December, pp. 30-36.

HIROMOTO,T. (1991): “Restoring the relevance of management accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, fall, 1-15.

JOHNSON, H.T. y KAPLAN, R.S. (1988) : “La Contabilidad de costes : auge y caída de la contabilidad de gestión”, Plaza y Janés, Barcelona.

LORINO, P. (1993): *El control de gestión estratégico. La gestión por actividades*, Marcombo - Boixareu Editores, Barcelona.

MURAKOSHI, T. (1994) : “Customer-driven manufacturing in Japan”, *International Journal of Production Economics*, 37, pp. 63-72.

MONDEN, Y. (1992) : El sistema de gestión de costes totales en las corporaciones japonesas del automóvil, en MONDEN, Y. Y SAKURAI, M. (eds).

RABINO, S. y WRIGHT, A. (1993) : “Accelerated product introductions and emerging managerial accounting perspectives : implications for marketing managers in the technology sector”, *Journal of Product Innovation Management*, 10, 126-135.

RIPOLL, V. ; MALONDA,J. y STEGER, T. (1997) : “Rediseñando el coste objetivo”, Boletín de AECA, nº 42, pp.32-34.

SAEZ TORRECILLA, A. (1994) : “ *Contabilidad de costes y Contabilidad de Gestión*”, Volumen II, McGraw-Hill, Madrid.

SAKURAI, M. y HUANG, P.Y. (1992) : *Encuesta sobre automatización de fábricas e impacto en los sistemas de control de gestión*, en MONDEN, Y. Y SAKURAI, M. (eds), PP. 295-316.

STALK, G. y WEBER, A.M. (1993) : “Japan’s dark side of time”, *Harvard Business Review*, july-August, pp.93-102.

YOSHIKAWA, T. (1994) : “Some aspects of the japanese approach to management accounting”, *Management Accounting Research*, 5, pp. 279-287.