

MARÍA BEGOÑA PRIETO MORENO

Profesora de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Burgos.

2.º Premio Estudios Financieros 1997.

Modalidad: Contabilidad y Administración de Empresas.

Extracto:

EL presente trabajo pretende explicar el papel que juegan los procedimientos de contabilidad de gestión utilizados por las empresas más innovadoras, así como los logros alcanzados mediante su implantación.

Las conclusiones extraídas del estudio realizado avalan los planteamientos de partida, los cuales se basan en el hecho de considerar a la contabilidad de gestión como uno de los mecanismos fundamentales, de los que se sirven las organizaciones actuales, para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación, factores determinantes en la creación de riqueza de las mismas.

A lo largo de su exposición, se descende a la descripción de aquellos procedimientos que mejor satisfacen dichos planteamientos, tanto desde el punto de vista teórico como desde el punto de vista de la práctica observada. La inevitable adaptación de los modelos tradicionales al actual contexto, así como la incorporación de nuevos elementos explicativos, han hecho del modelo basado en las actividades aquel que cuenta con más capacidad de integración de indicadores físicos y monetarios y, en consecuencia, con más capacidad para controlar y actuar sobre los mismos y asumir el papel expuesto.

Se completa el trabajo con los últimos atributos requeridos en todo proceso de investigación: experimentación y evaluación de los resultados. Se ha optado por el método del caso por entender que resulta especialmente adecuado, y puede llegar a proveer un alto nivel de validez interna, cuando, como en este análisis, se trata de un proceso de descubrimiento de las últimas prácticas contables, como mecanismo de verificación de los planteamientos formulados con una cuidadosa comprensión del proceso implícito.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El papel de la contabilidad de gestión en las organizaciones actuales. Razones explicativas de su evolución.
 1. La contabilidad de gestión como instrumento para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación.
 - 1.1. La Teoría Positiva de la Contabilidad como marco teórico explicativo del mencionado papel.
 - 1.2. Aspectos formales-aspectos psicosociales. Vinculación necesaria para alcanzar el potencial asignado a los sistemas internos de información contable.
 - 1.3. Una síntesis sobre el mencionado papel.
 2. La transmisión del conocimiento mediante el seguimiento de las variables estratégicas en el sistema de información contable interno.
 - 2.1. Consideraciones previas.
 - 2.2. Objetivos estratégicos y contabilidad de gestión.
 - 2.3. Los indicadores de rendimiento como guías para el aprendizaje y la innovación.
- III. La necesidad de formular modelos contables con capacidad de representación e integración: el *ABC* como expresión de la lógica evolución de los modelos tradicionales.
 1. Consideraciones previas.
 2. Descripción de los elementos necesarios para satisfacer el mencionado papel.
 - A. Actividades y procesos.
 - B. Los inductores de recursos y la gestión de las actividades.

- C. Los inductores de costes y las medidas del rendimiento.
- D. Los inductores de actividad.
- E. Los objetos de coste. Metodología para su cálculo. Su enlace con los modelos de contabilidad por secciones.

IV. Estado de la cuestión en las empresas actuales.

- 1. Método propuesto.
- 2. Recopilación de casos.
- 3. Conclusiones al estudio de casos planteado.
 - 3.1. Conclusiones relacionadas con el papel asumido por la contabilidad de gestión en las organizaciones analizadas.
 - 3.2. Conclusiones relacionadas con la explicación de la elección de los procedimientos contables internos incorporados.
 - 3.2.1. Conclusiones acerca de las razones que motivaron el cambio.
 - 3.2.2. Conclusiones acerca de los resultados obtenidos.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La idea genérica sobre la que versa el trabajo que presentamos gira en torno al hecho de considerar a la contabilidad de gestión como uno de los mecanismos fundamentales, de los que se sirven las organizaciones actuales, para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación, factores determinantes en la creación de riqueza de las mismas.

En aras a esta consideración, hemos estructurado el trabajo que presentamos de la siguiente forma:

En primer lugar, pretendemos ofrecer una visión del papel que, bajo nuestro punto de vista, asumen los procedimientos de contabilidad internos en las organizaciones actuales, con el fin de buscar razones explicativas en la evolución de los mismos.

A continuación, descendemos a cuestiones más concretas, como son las relativas al conocimiento de aquellos procedimientos contables que, desde el punto de vista teórico y desde el punto de vista de la práctica observada, mejor se adaptan a los planteamientos expuestos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el principal objetivo de la contabilidad de gestión es representar, vía modelos, las relaciones entre las finalidades de una organización y el valor de las necesidades y consumos de recursos, que estas finalidades conllevan, y que su carácter específico estriba en su capacidad para proponer un modelo integrador de indicadores, en el epígrafe 3 proponemos el modelo contable con más potencial de representación e integración de indicadores físicos y monetarios relacionados con el papel que a los procedimientos de contabilidad internos hemos asignado.

Nos referimos al modelo basado en las actividades, más conocido como ABC, *Activity Based Costing*. Sus planteamientos y soluciones aportadas no son más que el resultado inevitable de la adaptación de los modelos tradicionales al actual contexto, altamente tecnificado -tanto en la gestión como en el desarrollo de la vida del producto- y competitivo. La inquietud manifestada por las empresas más innovadoras, tratando de implantar el mismo, avalan nuestros planteamientos.

A lo largo de esta exposición tratamos de incluir nuevas aportaciones al mismo:

1. Incorporando en su desarrollo conceptual y metodológico nuevos elementos explicativos, y
2. Extrayendo su potencial desde la absoluta inmersión entre la teoría y la observación.

Recorreremos, pues, la cascada que va desde la construcción teórica a las herramientas básicas.

II. EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS ORGANIZACIONES ACTUALES. RAZONES EXPLICATIVAS DE SU EVOLUCIÓN

1. La contabilidad de gestión como instrumento para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación.

La apreciación de que el conocimiento humano es imperfecto y la necesidad subsiguiente de articular procesos que faciliten la adquisición y transmisión constantes del mismo, fue anticipada por HAYEK (1945) en su clásico artículo sobre la naturaleza descentralizada del conocimiento de la sociedad.

Los sistemas de información contable destinados a usuarios internos, como instrumentos de señalización de los comportamientos esperados así como por su utilidad para medir la bondad de los mismos y regular los incentivos, juegan un papel básico en la adquisición de conocimiento y la capacidad de innovación.

La utilidad de los sistemas de información y procedimientos contables, como mecanismos de control y guías para el aprendizaje en la consecución de los objetivos planteados por las empresas, resulta incuestionable. Han de ser ellos los que, mediante la elaboración de informes sobre los valores reales y previstos, que en cada momento alcancen los distintos criterios de medida de las variables del sistema de circulación económica que se deseen impulsar, proporcionen datos acerca de la marcha real y esperada de dichas variables. Al tiempo, facilitan e influyen en la toma de decisiones para el ejercicio de acciones correctoras, que posibiliten un acercamiento a los valores expresados, así como el control del efecto sobre la gestión y los resultados de las decisiones anteriores a todas las personas de la organización que, desde diferentes niveles, ejercen su influencia en los procesos.

Los aspectos conductistas del comportamiento, a los que sirven los sistemas de información contable, convirtiéndose en su cara oculta, otorgan a la utilidad de los mismos un potencial hasta ahora desconocido, como explicación del porqué las empresas optan, en momentos concretos, por la elección de un determinado procedimiento contable.

La importancia, que el sistema de información contable adquiere en el entorno actual, como instrumento imprescindible para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación -factores determinantes dentro del proceso organizativo para la excelencia-, queda claramente plasmada en la opinión de diferentes autores.

En tal sentido, podemos señalar, de acuerdo con DEMSKI y KREPS (1982), que de un lado facilitan la decisión y, de otro, influyen sobre la decisión. El comportamiento de los distintos grupos, en la tarea de alcanzar sus objetivos, será muy diferente, dependiendo del diseño de la información. Luego el papel que éste juega en el camino hacia el éxito es fundamental.

Los sistemas de información con respecto al comportamiento de las personas que lo usan no son neutros. Y puesto que los individuos no reaccionan pasivamente a la información, el diseño es un factor de influencia decisivo en la consecución de los objetivos. Según cuál sea el diseño y la forma de utilización, puede estar sirviendo unos intereses u otros, puede llegar a ser manipulada y a convertirse en instrumento de legitimación (CARMONA MORENO, 1989).

Con este mismo enfoque el profesor GONZALO ANGULO (1992, p. 82), afirma con respecto al sistema de información contable, que su misión no se limita a recoger información, sino a planificarla, elaborarla e incluso crearla. La imagen del Sistema de Información Contable adaptándose a las necesidades de los decisores y siendo pretendidamente neutral en las decisiones es falsa, errática y profundamente peligrosa. El Sistema de Información Contable a menudo impone su propia visión de la realidad y condiciona (en un sentido amplio tanto positiva como negativamente) el proceso de decisión y control.

Igualmente concuerda con este planteamiento el doble condicionamiento que para KAPLAN (1966) ha de tener el sistema informativo contable: no sólo demandará una determinada información, sino que influirá en: la fijación de los objetivos de control, la manera de cumplir tales objetivos, el cumplimiento (a través de la motivación), la valoración de su actuación, y las medidas correctoras que se tomen.

Los sistemas de información contable internos, como instrumentos para la evaluación y el control del rendimiento global e individual, juegan un papel de fundamental importancia en la motivación de los integrantes de la empresa, induciendo determinadas conductas y penalizando otras.

Para ÁLVAREZ LÓPEZ y BLANCO IBARRA (1989, p. 50) el propósito primordial de la información contable es influir en la conducta de la organización, de modo que sus actos produzcan los mejores resultados. Se trata de un proceso conductual, cuyo objetivo es inducir una cierta actitud del individuo a una eficaz colaboración en favor de la empresa, en la que desarrolla su iniciativa y responsabilidad y de la que recibe las contraprestaciones correspondientes.

De acuerdo con BLANCO DOPICO y GAGO RODRÍGUEZ (1992), los diferentes papeles, asignables a los sistemas de información contable, los podemos resumir en los siguientes:

- soporte y coordinación de los procesos de gestión para tomar decisiones a todos los niveles,
- comunicación en el interior de la firma,
- conocimiento de los individuos, y
- conexión con el entorno, ya que la empresa elabora internamente información con datos que proceden del exterior y, a su vez, el entorno recibe datos que proceden del interior de la firma.

Para BAIMAN (1982), los procedimientos de contabilidad internos han de ser capaces de hacer frente al triple uso que de los mismos han de realizar los individuos a los que se dirigen, a saber:

- a) Su uso como medio para la revisión de creencias, es decir, para que el individuo, que hace uso de la información derivada del procedimiento contable, mejore su apreciación *ex-ante* del entorno donde se va a desarrollar la actividad productiva y que, por esa vía, pueda obtener un perfeccionamiento del proceso de elaboración de sus decisiones.
- b) Su uso como medio para la evaluación del rendimiento de los agentes económicos, y
- c) La utilización de la información contable, como instrumento de reparto del riesgo, es decir, como fundamento para que el riesgo financiero, derivado de la incertidumbre, inherente al resultado del proceso productivo, sea convenientemente compartido por todos los miembros de la organización económica.

ZIMMERMAN (1995, p. 145), al igual que BAIMAN, plantea estas cuestiones -relacionadas con la utilidad de los sistemas de contabilidad interna, para influir en el comportamiento de los individuos dentro de las organizaciones- desde la perspectiva del papel que asumen los procedimientos contables en el control de los conflictos de intereses dentro de las organizaciones (*i.e.*, problemas de agencia).

Este enfoque de la cuestión sitúa el tema, que nos proponemos desarrollar, en línea con la Teoría Contractual de la Empresa y, específicamente, con dos de sus más fructíferas ramificaciones: la Teoría de la Agencia y la Teoría Positiva de la Contabilidad.

1.1. La Teoría Positiva de la Contabilidad como marco teórico explicativo del mencionado papel.

La Teoría Positiva de la Contabilidad (WATTS y ZIMMERMAN, 1979), dentro del denominado enfoque de Rochester o Teoría Positiva de la Agencia (JENSEN y MECKLING, 1976), representa, junto al modelo Principal-Agente o modelo normativo de la Agencia, una de las prometedoras ramificaciones del Modelo de Agencia (1), la cual se inserta en una amplia corriente dentro del análisis económico, conocida como Nueva Economía Institucional o Contractual. Ella contribuye a explicar cómo se realiza el intercambio y la cooperación en una economía descentralizada (BROUSSEAU, 1993, p. 69).

La Nueva Economía Institucional presta una especial atención a la estructura de las instituciones económicas y -en algunas de sus contribuciones, al menos- a las fuerzas sociales, culturales e históricas, que impulsan y condicionan a tales instituciones. En realidad, se trata de una combinación entre los elementos sustantivos del concepto de empresa de la teoría neoclásica, con la visión que de los individuos proporcionan la psicología y la sociología, cuando colectivamente se agrupan en organizaciones para potenciar su eficiencia individual.

Para ZIMMERMAN (1995, pp. 146-147) los individuos se unen para formar empresas porque colectivamente producen más bienes y servicios que los que en solitario serían capaces de producir. Esta coalición o equipo de producción es la razón básica del porqué de la existencia de las empresas. Una empresa se define como un nexo de contratos entre los propietarios de los recursos, que voluntariamente contratan con los individuos de un equipo, para beneficiar a todas las partes contratantes. El equipo de producción implica que la productividad de cualesquiera de los propietarios va a quedar afectada por la productividad de todos los miembros del equipo ... la medida de la productividad de un miembro de un equipo requiere observar los *inputs* de todos los demás miembros. Pero los *inputs* (tales como el esfuerzo), generalmente, son difíciles de observar ... los equipos sólo pueden sobrepasar su producción por encima de la producción de los individuos aislados a través de una lealtad al equipo, de la presión de otros miembros del equipo y del seguimiento ... El *output* es una coalición de los diferentes *inputs*. Esta interdependencia tiene importantes implicaciones para las organizaciones y para la contabilidad interna.

(1) La Teoría Positiva de la Agencia se ha desarrollado en paralelo con la Teoría Normativa de la Agencia, a diferencia de ésta se encuentra mucho más preocupada por explicar el comportamiento real de las organizaciones que por el diseño de contratos óptimos. Una teoría que, sobre la base conceptual que le es propia a la economía de la agencia, proporciona una fundamentación racional para explicar ciertas formas de financiación y de organización observables en el mundo real y no suficientemente explicadas por la teoría convencional.

En este contexto, la Teoría Positiva de la Contabilidad incorpora en su desarrollo conceptual los problemas de información -imperfecta y costosa- y de incertidumbre (2), los cuales se traducen en costes contractuales. Los costes contractuales constituyen un instrumento útil y bien definido para la construcción de la misma (KLEIN, 1983), siendo éstos los que juegan el papel más importante en la explicación de la elección organizativa, incluyendo en la misma la elección de los procedimientos contables.

No existe una definición clara de los costes de transacción o costes contractuales, al igual que no existe una definición clara de los costes de producción en el modelo neoclásico. La idea fundamental es que son los costes derivados de la suscripción *ex-ante* de un contrato y de su control y cumplimiento *ex-post*, al contrario que los costes de producción que son los costes de ejecución de un contrato. La tardía incorporación de los costes de transacción a la teoría económica se debe al hecho de que, hasta muy recientemente, la mayoría de las teorías y los modelos partían de la hipótesis de la existencia de información completa, y los costes de transacción están de una forma u otra relacionados con el coste de adquirir información sobre los intercambios (EGGERTSSON, 1995, p. 27).

En consecuencia, dichos costes son los derivados de la divergencia de intereses entre las diferentes partes del conjunto de contratos, que en el seno de la empresa rigen el complejo entramado de relaciones contractuales (costes de agencia, de información, de renegociación de contratos, costes derivados de decisiones inadecuadas, costes políticos), como consecuencia de los problemas de información e incertidumbre mencionados.

Dada la utilidad de los sistemas de información y procedimientos contables para influir en los diferentes niveles de decisión existentes en la empresa, la elección de su diseño, dentro de una comprensión económica de la empresa, basada explícitamente en el problema económico de la asignación óptima de recursos escasos, puede contribuir decisivamente a mejorar las asignaciones de dichos recursos, que en la empresa se regulan mediante la formalización de contratos explícitos e implícitos. Su contribución reside en hacer contratos más eficientes, que permitan incrementar la utilidad de las diferentes partes contratantes, teniendo en cuenta que la incertidumbre del ambiente y el coste de la información hacen imposible el seguimiento completo de los contratos y que, por tanto, de la elección de los procedimientos contables internos pueden depender los costes -contractuales y no contractuales- de la organización.

El mecanismo, que permite dar forma a ese entramado de contratos que constituye la empresa, no es otro que el sistema de información contable. A través de él, se puede llegar a incrementar el valor de la empresa en la medida que puede reducir la asimetría de información y la incertidumbre y, por lo tanto, los costes contractuales derivados de decisiones disfuncionales, de vigilancia y

(2) El problema más importante que se plantea en relación con la incertidumbre surge de la constatación del hecho de que el entorno en el que los agentes económicos individuales toman sus decisiones, no sólo viene determinado por la ocurrencia de un incierto estado de la naturaleza, sino también, por la incertidumbre que, en un mundo de información imperfecta o incompleta, recae sobre las decisiones estratégicas de los competidores y sobre los objetivos individuales que orientan la toma de las mismas (HAMMOND, 1987).

de garantía. Por lo que los cambios en los procedimientos contables están relacionados con la creación de efectos económicos, variando su elección entre las empresas en función de la naturaleza y magnitud de los mismos.

En este sentido, precisa NORTH (1983, pp. 269-70): a la hora de investigar los costes contractuales y analizar la estructura organizativa consiguiente, la Teoría de la Agencia sugiere que, una vez determinados los costes en que es preciso incurrir para medir el resultado y hacer cumplir las reglas que limitan el comportamiento de los agentes, la estructura organizativa debe concebirse con el fin de reducir al mínimo la disipación de la renta o pérdida residual.

Sin embargo, los costes en los que se incurre para garantizar el cumplimiento de las reglas de juego no son iguales en unas empresas que en otras, dependiendo de los problemas de motivación subyacentes en cada empresa, pudiéndose dar el caso de empresas en las que la implantación de determinados procedimientos contables internos resulte innecesaria, si no existen tales problemas, produciéndose, en consecuencia, la tendencia a la simplificación, tal y como ocurre en muchas de las empresas actuales. Para la Teoría Positiva de la Contabilidad, los procedimientos de contabilidad de gestión resultan el método más conveniente para mitigar los problemas motivacionales, siempre que se implanten ante la existencia de un problema motivacional importante a superar.

En consecuencia, estos procedimientos no son extrapolables de una empresa a otra, ya que los que minimizan costes en una empresa no lo tienen por qué hacer en otra. De esta forma, dichos procedimientos se constituyen en parte de la tecnología contratante eficiente de la empresa (JENSEN y MECKLING, 1986), es decir, como una parte integral de los contratos explícitos e implícitos usados en la empresa y que regulan no sólo el organigrama de la misma, sino la evaluación y remuneración de los diferentes agentes, dejando patente que la elección de determinados procedimientos contables genera efectos de valor en la empresa, pudiendo a través de su análisis entender su evolución (WATTS y ZIMMERMAN, 1990).

La necesidad de introducir estos aspectos, relacionados con la minimización de los costes contractuales, hace que sean muchas las empresas en las que los cambios se realizan cuando estas necesidades se detectan. La elección de los procedimientos contables, así realizada, puede constituirse en un elemento estratégico en el proceso organizativo para la excelencia.

KAPLAN (1984) argumenta que el sistema de información o de contabilidad de gestión sirve para informar al principal y al agente sobre el resultado actual, de forma que suministra señales al agente y, en algunos casos, informa al principal sobre la probabilidad de ocurrencia de varios estados de la naturaleza. Puede también proporcionar información al principal sobre el esfuerzo y las acciones del agente. El reparto del resultado entre el agente y el principal depende, de forma sustancial, de la información disponible por ambas partes. Igualmente, señala que los procedimientos de contabilidad de gestión son el instrumento a través del que los altos directivos comunican los objetivos y estrategias de la empresa a los directivos de las divisiones y a los directivos locales, guiándolos en sus operaciones del día a día y en las decisiones de asignación de recursos.

El enfoque de la Teoría Positiva asume para el individuo una racionalidad limitada (3) y, en consecuencia, también admite el que los contratos puedan quedar incompletos, por lo que existen hechos futuros para los cuales los contratos no indican cuáles han de ser las actuaciones de las partes, lo que también puede implicar una potencial pérdida de eficiencia. A causa del oportunismo, cuando aparece una contingencia no prevista, cada parte tratará de explotarla hasta el límite que permitan las condiciones de mercado.

La contribución de los procedimientos de contabilidad internos es especialmente valiosa para disminuir la pérdida de eficiencia, al mitigar el comportamiento oportunista, derivado de la existencia de contratos incompletos. A través de los mismos, se podrá reducir la asimetría de información, que otorga a las partes contratantes un poder discrecional sobre el uso de los recursos o sobre su remuneración, consiguiendo limitar los comportamientos oportunistas.

De acuerdo con BAIMAN (1990, pp. 347-48), los procedimientos de gestión y, entre ellos, los procedimientos contables aúnan las reglas del juego de renegociación que debe ser jugado, cuando surge una contingencia, que no ha sido prevista en el contrato ... con contratos incompletos el reparto del excedente, cuando un hecho no contratado surge, va a depender de las posiciones relativas de negociación de las partes.

Parece razonable pensar que la elección de procedimientos contables internos pueda afectar al «juego» de renegociación, que se produce cuando surge una contingencia no prevista. Así, la influencia en la renegociación puede depender del conocimiento que posean las partes, recibido a través de la información o, de un modo más preciso, del diseño, distribución y aplicación que de la información se haya realizado. El conocimiento de la empresa y la capacidad de decisión van a depender, en gran medida, de la elección inicial de los procedimientos del sistema de información contable interno.

En esta línea, queremos también mencionar que uno de los cambios más notables que observamos, en relación con el ejercicio del poder de decisión y, consecuentemente, con el ejercicio del control de la decisión, se refiere al distinto planteamiento que, con respecto al mismo, se sugiere en las organizaciones actuales. El poder de decisión no se plantea en los términos clásicos, claramente centralizado en la dirección y sin poder los trabajadores emitir juicios de valor. Se posibilita el poder de decisión a quien posee mayor conocimiento específico y, por lo tanto, más elementos de juicio. Asistimos a un proceso de descentralización de la dirección, en cuanto que se asigna mayor capacidad de decisión al trabajador *-worker empowerment-*. Proceso irreversible si tenemos en cuenta que los individuos, aunque actúen racionalmente y en su propio interés, tienen una capacidad limitada para adquirir y procesar el conocimiento.

(3) El principio de racionalidad limitada supone que los agentes económicos persiguen la maximización de su utilidad pero sujetos no sólo a restricciones tecnológicas y presupuestarias sino también a restricciones derivadas de la capacidad limitada del cerebro humano para formular y resolver problemas y para recibir, acumular, procesar y transmitir información. Esta limitación intelectual fuerza a los agentes económicos a dejar contingencias sin evaluar y condiciones contractuales sin especificar (contratos incompletos) haciéndose necesario posponer la resolución de las mismas hasta el momento en que acontezcan (SALAS, 1987).

Tal y como nos recuerdan JENSEN y MECKLING (1996, p. 75), en su artículo «Conocimientos específicos y generales y estructura organizativa», el hallazgo de HAYEK, en su clásico artículo anteriormente mencionado, fue que el rendimiento de una organización depende de la ubicación del poder de decisión al lado del conocimiento relevante para la toma de decisión. Cuando un conocimiento es valioso para la toma de decisiones, será beneficioso situar el poder de decisión allí donde éste se encuentre. Ahora bien, debido a que todos los miembros de la empresa tienen intereses particulares, la simple delegación de poderes de decisión señalando la función objetivo, que cada uno debe maximizar, no es suficiente para conseguir este objetivo y resulta necesario un sistema de control, que vincule más estrechamente los intereses individuales con los de la organización. El sistema de control especifica el sistema de medida y evaluación del rendimiento de cada unidad de la empresa y de cada agente decisor, y el sistema de recompensa y castigo que vincula su gratificación a su rendimiento.

Por ello, una cuestión básica en el diseño de la organización (sino la cuestión básica) es si conectar y cómo conectar el conocimiento y la capacidad de decisión ... Dentro de las organizaciones, la capacidad de decisión y el conocimiento transmitido deben estar asignados. En último extremo, el objetivo es asignar a la capacidad de decisión el conocimiento necesario para tomarla. Los sistemas de contabilidad son estrategias importantes a la hora de transferir conocimiento a los individuos con la capacidad de decisión adecuada, o dicha capacidad a individuos con el conocimiento (ZIMMERMAN, 1995, pp. 150-151) (BRICKLEY, SMITH y ZIMMERMAN, 1996).

De esta forma, entendemos que los sistemas de información contable internos contribuyen:

- a transmitir conocimiento a los individuos con capacidades de decisión asignadas, y
- a impulsar el desplazamiento del poder de decisión a los individuos con conocimiento, puesto que los sistemas de contabilidad internos también resultan útiles para separar la gestión de la decisión y el control de la misma.

Para JENSEN y MECKLING (1996), cuando el conocimiento específico, pertinente para una decisión, reside en un nivel bajo de la organización, será óptima cierta descentralización de los poderes de control. Ahora bien, teniendo en cuenta que es bastante infrecuente que en las grandes organizaciones los agentes tengan atribuido el derecho absoluto a tomar cualquier decisión importante -puesto que las decisiones se adoptan normalmente a través de un proceso en el que los derechos a la gestión de la decisión y al control de la decisión se asignan a distintos sujetos de la empresa-, se han de resolver los problemas organizativos desarrollando un conjunto de «reglas de juego» internas, entre las que se encuentran los sistemas de información contable internos, que:

- distribuyen los poderes de decisión entre los agentes de la empresa;
- crean un sistema de control que:

- proporciona instrumentos para la medición del rendimiento; y
- especifica la correspondencia entre las recompensas y castigos y las mediciones del rendimiento.

En esta misma línea, ZIMMERMAN (1995, p. 155) plantea que estas cuestiones, relacionadas con el reparto de capacidad de decisión y conocimiento entre los niveles altos y bajos de la organización, deben quedar resueltas con la construcción de los tres sistemas siguientes:

- sistemas que midan el rendimiento,
- sistemas que recompensen y castiguen el rendimiento, y
- sistemas que asignen capacidades de decisión.

Estos tres sistemas son como las tres patas de un taburete, para que éste se mantenga en pie es necesario que funcionen los tres.

El conocimiento de estas reglas de juego, por parte de los miembros de la organización, posibilitando el ejercicio de una autoevaluación -como mecanismo de control parcial de la decisión, incluido en un proceso de control global en el que no, necesariamente, intervienen los subordinados-, es un medio eficaz para mejorar los rendimientos.

En este sentido, la utilidad de la contabilidad de gestión -como instrumento de control global de los procesos y los comportamientos- se ve claramente reforzada por mecanismos de control informal que fomentan la participación en el ejercicio del proceso de decisión o, al menos, en alguna de sus fases -iniciación, ratificación, implantación y seguimiento-. La búsqueda de las condiciones para favorecer el aprendizaje y, por ende, mejorar la eficiencia, se realiza en este sentido. Para ello, se integran técnicas de formación y participación, que alimentan el proceso de iniciación e incitación de acciones que, finalmente, se traducen en un mayor conocimiento que posibilita la innovación.

1.2. Aspectos formales-aspectos psicosociales. Vinculación necesaria para alcanzar el potencial asignado a los sistemas internos de información contable.

Siendo conscientes de que las soluciones totales no existen, y menos tratándose del complejo comportamiento de los individuos, plantear, de una manera formal, el ambiente económico básico en el que se desenvuelven las organizaciones, y derivar hacia soluciones óptimas excluye importantes aspectos del comportamiento y ofrece una visión de los contratos mucho más restringida (BAKER, 1988).

Igualmente, entendemos que un planteamiento formal exclusivo podría llegar a omitir el rol del conocimiento y la innovación, como generadores del valor de la empresa (KAPLAN, 1984). Cuestión, esta última, fundamental en la óptica positivista, planteada para los sistemas de contabilidad internos, la cual se encuentra más preocupada por explicar el comportamiento de las organizaciones que por diseñar contratos óptimos. Centrarse, solamente, en la resolución formal de los problemas, relacionados con los conflictos de intereses, resultaría completamente restrictivo, si queremos estudiar el papel de las prácticas de contabilidad de gestión en las organizaciones actuales.

De acuerdo con FREDERICKSON (1992), los investigadores, que construyen modelos económicos, deben ser conscientes de la importancia de los factores del comportamiento a la hora de motivar el esfuerzo y tener en cuenta cómo los factores económicos interactúan con los anteriores. Más aún, las conclusiones extraídas de los modelos económicos formales, que ignoran factores de comportamiento, deberían ser interpretadas cautelosamente. Los investigadores, que enfocan su estudio basándose en un modelo económico formal, deberían considerar factores relevantes de comportamiento, tanto como las bases del modelo económico.

Los individuos tienen preferencias acerca de una amplia variedad de bienes y servicios y acerca de cuestiones tan intangibles como el prestigio, el amor y el respeto. Están deseando negociar el valor de una cosa por otra. Los individuos evalúan las oportunidades que se les presentan y seleccionan aquellas que ellos perciben como optimizadoras de su situación (ZIMMERMAN, 1995, p. 146).

Negarse a considerar factores ligados a la especificidad individual puede disminuir la validez interna del estudio, lo que podría conducir a conclusiones inapropiadas. Se han de considerar los aspectos psico-sociales ligados a los estilos individuales, a las relaciones interpersonales y a la satisfacción de las necesidades intrínsecas. En el caso de que los aspectos formales no estén vinculados con las necesidades individuales, se producirán distorsiones en el comportamiento individual y organizativo.

La divergencia de intereses entre las partes contratantes, de la que se pueden derivar comportamientos disfuncionales que incrementen la pérdida de eficiencia, se encuentra íntimamente relacionada con los aspectos psico-sociales mencionados. Por ello, los procedimientos de gobierno elegidos, entre los que se encuentran los procedimientos contables, deben ser siempre orientados hacia los individuos e incluir señales observables conjuntamente por las partes del contrato, pero que pueden o no incorporarse a él teniendo, por tanto, que introducir de nuevo, modos de compensación discrecionales, que se pueden traducir en incentivos económicos o de otro tipo, que permitan el reconocimiento de determinadas conductas que se pretendan incentivar.

La implantación de los citados procedimientos (en los que se incluyen todo tipo de sistemas de compensación, sistemas de información y comunicación y adecuados programas de formación) genera también costes contractuales, los cuales siempre se han de sopesar frente a la posible pérdida residual a recuperar. En todo caso, entendemos que esta decisión debe realizarse con una perspectiva a largo plazo, por lo que la compensación de estos costes, en un amplio horizonte temporal hará que la elección de los citados procedimientos resulte más viable.

En este punto, cabe introducir la discusión con respecto al tratamiento que las normas contables deben considerar para este tipo de inversiones en innovaciones organizativas. En nuestra opinión, dichos gastos no deben representar una carga exclusiva del ejercicio en el que se producen, sino que, por el contrario, debieran pasar a formar parte del activo inmaterial de la empresa. De esta forma, podrán ser asignados a los ejercicios futuros durante los cuales se espera obtener un beneficio, de modo que cada ejercicio soporte tanto los costes incurridos y devengados durante el mismo como la porción de los costes plurianuales que le corresponda.

En consonancia con lo hasta aquí expuesto en relación con los mecanismos psico-sociales aludidos, nos parece importante señalar que el grado de participación en la búsqueda de las condiciones para mejorar la eficiencia, puede constituir un importante aspecto a tener en cuenta para vincular los aspectos formales con las necesidades individuales. Los aspectos conductistas y de inducción al conocimiento, que a los sistemas de información contable hemos otorgado, únicamente podrán alcanzar su potencial mediante una adecuada administración de formación y participación en la búsqueda de las citadas condiciones. Sólo así se podrá pasar del aprendizaje, basado en la rutinización y desarrollo de habilidades en la utilización de los recursos, al aprendizaje, basado en el desarrollo de las capacidades estratégicas, es decir, de aquellas capacidades difícilmente imitables o sustituibles y en las que la empresa puede basar sus ventajas competitivas.

La participación es imprescindible para lograr la concordancia entre objetivos individuales y organizativos, así como para complementar a los sistemas formales de control. En efecto, los sistemas de motivación son mecanismos que sustituyen total o parcialmente a los mecanismos de vigilancia y de represión (BROUSSEAU, 1993, p. 41).

La participación favorece la asignación y asunción de capacidades de decisión así como la implantación de unos medios, que permiten evaluar su propio rendimiento, mejorando la ejecución y evaluación de su trabajo y, por consiguiente, la eficiencia global de la organización. En este contexto, la autoevaluación es el medio más eficaz para mejorar la gestión de la empresa.

Este sistema precisa de un mecanismo de control global que permita canalizar, coordinar y evaluar los esfuerzos realizados. En este punto es en el que, tal y como comentábamos con anterioridad, intervienen sustantivamente los sistemas de información contable internos, puesto que deben ser ellos los que muestren a los superiores los esfuerzos de sus subordinados y los que, debidamente distribuidos y comunicados, transmitan a los empleados lo que es esencial en el desarrollo de la empresa, así como la constatación de su propio esfuerzo. Permiten evaluar el progreso y evitar los conflictos personales.

La implantación de canales de transmisión y discusión de la información, tales como grupos de trabajo, torbellinos de ideas, círculos de calidad, programas de sugerencias, etc., posibilitan y fomentan la participación y permiten a los sistemas internos de información contable alcanzar su potencialidad como guías para el aprendizaje, motivando al mismo e impulsando la innovación.

No hemos de olvidar, sin embargo, que una mala gestión de la participación puede conducir a que los grupos se cohesionen fuertemente en contra de una posible mejora de la eficiencia. Diferentes autores han destacado la importancia de la participación, siempre que se encuentre bien administrada, ya que puede resultar beneficiosa o perjudicial en función de la actitud del grupo. Un elevado grado de participación es beneficioso, siempre que no se sobrepase el nivel de responsabilidades que los individuos están dispuestos a aceptar sin achacarlas a factores externos. Para ello, es clave el que los individuos conozcan su papel dentro de la organización. Así, BROWNELL y CHENHALL (1988) encuentran que la actuación varía en sentido inverso a la indeterminación de su papel.

1.3. Una síntesis sobre el mencionado papel.

En resumen, bajo la perspectiva teórica planteada, el papel asignado a la contabilidad de gestión, como elemento estratégico capaz de influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación, creando valor en la empresa, lo podemos razonar en torno a los siguientes puntos:

- A) La información facilitada por la contabilidad de gestión permite reducir la asimetría de la información y la incertidumbre al facilitar la visualización de los procesos y los comportamientos. Al reducir su carácter asimétrico, limita los comportamientos estratégicos *ex-ante*, que se manifiestan en la propensión de las partes a revelar falsa información, permitiendo, por lo tanto, un mejor aprovechamiento de los recursos, que conduzca a un buen acuerdo de cooperación. Esta información será decisiva para que los individuos alcancen un mayor conocimiento de las operaciones en las que intervienen y perfeccionen el proceso de toma de decisiones, llegando a conocer cómo les puede afectar el reparto del excedente o de la pérdida.
- B) En segundo lugar, la información contable interna -mediante la inclusión de indicadores, debidamente cuantificados, de forma prospectiva y retrospectiva, de aquellas variables del sistema de circulación económica, cualitativas y cuantitativas, que se desean impulsar para alcanzar los objetivos propuestos-, señala la medida que sobre dichas variables se desea alcanzar, sirviendo de guía de transmisión de aquello que es esencial para el desarrollo de la empresa e induciendo a los comportamientos esperados. De ahí la necesidad de que los mencionados indicadores se encuentren en íntima conexión con los objetivos estratégicos y de que cuenten con una adecuada red de comunicación de la información.
- C) En tercer lugar, limita los comportamientos oportunistas *ex-post*, evitando decisiones disfuncionales, al utilizar procedimientos que permiten la obtención de información, sobre el esfuerzo y las acciones del agente. A la vez, garantiza la contrapartida contractual del principal, es decir, garantiza el cumplimiento de lo acordado y actúa como sistema regulador de incentivos -monetarios y no monetarios-. Actúa, por lo tanto, como mecanismo de vigilancia y de garantía de la actuación de las diferentes partes contratantes.

- D) Posibilita la introducción de elementos sobre el comportamiento de los agentes no incorporados a los contratos, pero pudiendo llegar a repercutir en ellos o en otros modos de compensación discrecionales. También, en este sentido, actúa como mecanismo de influencia y motivación.
- E) Resulta útil para separar la gestión de la decisión y el control de la misma. En este sentido, favorece la descentralización del poder de decisión, impulsando la ubicación del mismo al lado del conocimiento relevante para la toma de decisiones, mejorando así el rendimiento de la organización.

Los anteriores efectos, coordinados con los procedentes de los sistemas de incentivos y de asignación de capacidades de decisión, pueden influir de manera decisiva en la adquisición, transmisión y aplicación del conocimiento.

En la implantación de estos sistemas se han de considerar los aspectos psico-sociales relacionados con los estilos individuales, las relaciones interpersonales y las necesidades intrínsecas.

En este sentido, la utilidad de la contabilidad de gestión -como instrumento de control global de los procesos y los comportamientos- se ve claramente reforzada por mecanismos de control informal que fomentan la participación en el ejercicio del proceso de decisión o, al menos, en alguna de sus fases -iniciación, ratificación, implantación y seguimiento-. La búsqueda de las condiciones, para favorecer el aprendizaje y, por ende, mejorar la eficiencia, se realiza en este sentido. Para ello, se integran técnicas de formación y participación, que alimentan el proceso de iniciación e incitación de acciones que, finalmente, se traducen en un mayor conocimiento que posibilita la innovación y favorece la iniciación en el proceso de decisión.

2. La transmisión del conocimiento mediante el seguimiento de las variables estratégicas en el sistema de información contable interno.

2.1. Consideraciones previas.

Una vez analizado el papel que, desde una perspectiva teórica, la contabilidad de gestión asume en las organizaciones actuales, tratamos de descender a cuestiones más concretas, como son las relativas al conocimiento de aquellos procedimientos contables que, desde el punto de vista teórico y desde el punto de vista de la práctica observada, mejor se adaptan a los planteamientos expuestos. A tal fin, nos apoyamos en la contrastación empírica como instrumento de verificación y limitación de los planteamientos propuestos, aceptando el íntimo e inevitable enredo de la teoría y la observación.

Con esta concepción metodológica, construcción teórica-contraste empírico, no sólo intentamos conocer cuáles son las prácticas contables, que se desarrollan en las empresas actuales y las relaciones que se producen entre los individuos, sino también encontrar razones explicativas de la práctica observada, pudiendo llegar a conocer el «cómo» y «por qué» se han llegado a implantar tales prácticas. El contraste empírico nos brinda la oportunidad de aprehender la complejidad de los procedimientos contables en su contexto organizativo, así como la posibilidad de observar las relaciones entre distintos hechos o variables.

Por ello, nuestro trabajo se complementa con un estudio de casos. Si bien la descripción de los mismos no se incluye, de manera explícita y detallada, en este trabajo, su desarrollo se ha realizado basándonos en los mismos y tratando de asumir el papel unificador, que a la teoría le corresponde, para organizar y explicar las observaciones.

En concreto, el epígrafe 3 del presente trabajo no sólo pretende ser la exposición sistemática de los procedimientos contables más acordes con el papel asignado a la contabilidad de gestión, desde el punto de vista teórico, sino que también representan el reflejo de las prácticas observadas en las empresas actuales, tal y como se puede contrastar en las empresas-caso citadas en el epígrafe 4.

Para ello, nos hemos basado, por un lado, en la literatura contable ya existente en este ámbito, es decir, en estudios de casos publicados en textos o revistas, generalmente extranjeras, y, por otro, en experiencias propias extraídas de empresas de nuestro entorno mediante la realización de entrevistas con sus directivos. Con respecto a la especificación de los casos, hemos utilizado los que se detallan en el punto 2 del epígrafe IV del presente trabajo.

2.2. Objetivos estratégicos y contabilidad de gestión.

Continuando con el tema que nos ocupa y que encabeza el título de este apartado, señalaremos, en primer lugar, que los esfuerzos que en la actualidad están realizando las empresas, se encuentran principalmente orientados al despliegue de la estrategia en todos los rincones de la organización. Los procedimientos de gobierno elegidos, entre los que se encuentran los procedimientos contables, favorecen una adecuada materialización de la misma e inducen a los comportamientos esperados. Por ello, el conjunto de procedimientos se encuentra conectado de tal forma, que la información, que se elabora en los niveles normalmente denominados inferiores destinados al control operativo y de gestión, representa la desagregación cuantitativa de las variables clave, que contribuyen a la consecución de los objetivos y políticas enunciadas en el nivel estratégico, destinado al control global a largo plazo de la empresa.

En realidad, la especificación del sistema de medida y evaluación del rendimiento es la especificación de la función objetivo, aunque es sorprendente el número de organizaciones que parecen no comprenderlo (JENSEN y MECKLING, 1996, p. 75).

Las empresas actuales se mueven en mercados altamente competitivos con una constante innovación tecnológica y en donde los factores clave, que determinan el éxito, se agrupan en torno a objetivos tales como: elaboración de productos o servicios de bajo coste, en el menor tiempo posible, de alta calidad, servicio óptimo al cliente y atención al personal de la propia empresa.

Estas inevitables premisas han sugerido, indefectiblemente, la implantación de innovaciones organizativas que, a su vez, han traído consigo, como mecanismos de aprendizaje, control y motivación básicos, sistemas internos de información contable, centrados en la medición y seguimiento de los elementos descritos y enfocados a suministrar información relevante para los diferentes niveles de decisión de los individuos integrantes de la empresa.

Son, pues, los informes, elaborados por la contabilidad de gestión, los que se utilizan para valorar las ventajas e inconvenientes de las vías alternativas de actuación, guiando el comportamiento de sus integrantes e induciendo a acciones, que contribuyen a incrementar el conocimiento y la innovación -principales impulsores del valor de la empresa- y, por consiguiente, permitiendo aprovechar con éxito las oportunidades que se presentan en el cambiante entorno actual.

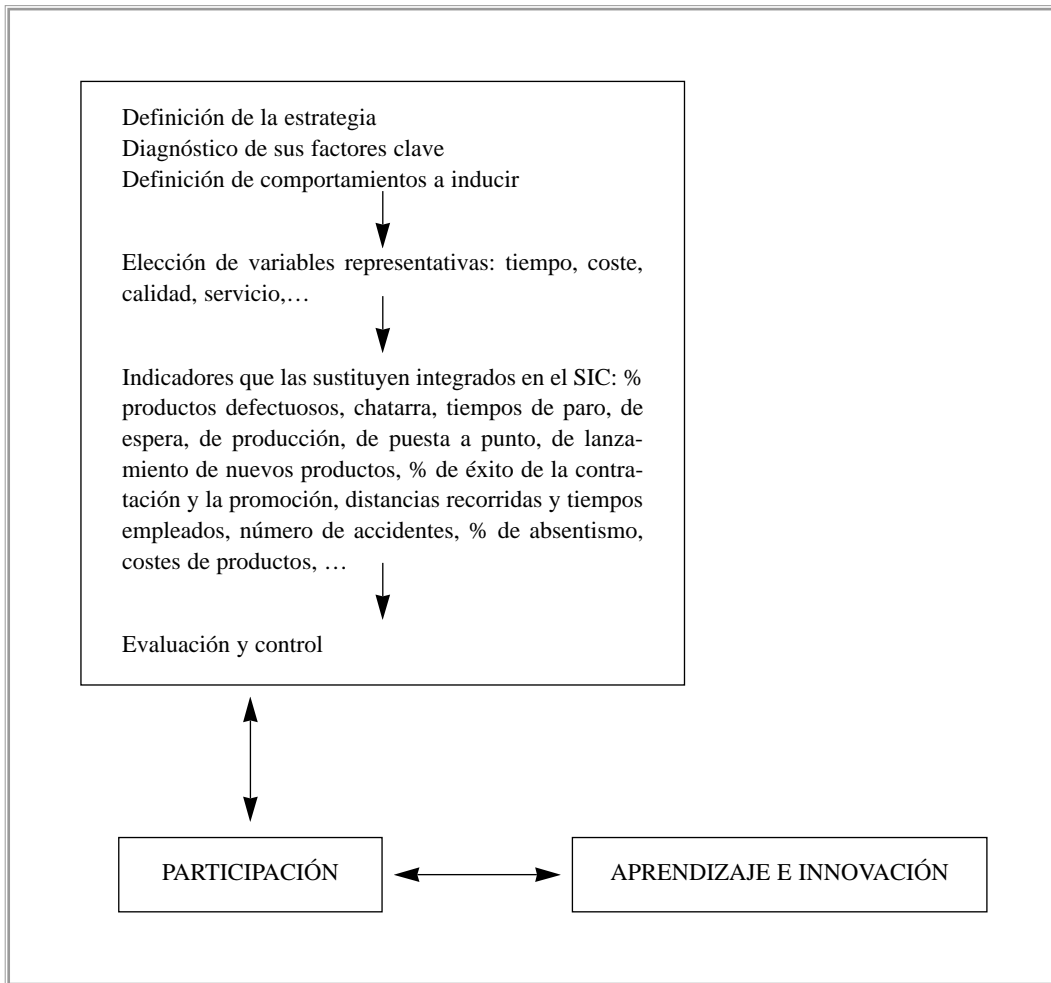
En consecuencia, los procedimientos de contabilidad internos se diseñan de tal forma que sirven tanto para la planificación y el control de las operaciones rutinarias, como para la adopción de decisiones específicas y para la formulación de las políticas generales de la empresa. En definitiva, tratan de enlazar la planificación y el control de las operaciones rutinarias con la formulación de los objetivos estratégicos, por lo que, de una u otra forma, estos últimos han de ser incorporados.

Para ello, la contabilidad de gestión ha vuelto a poner énfasis en algunas cuestiones, que en las últimas décadas se han venido descuidando, pero para las cuales siempre dispuso de mecanismos para su medición.

Nos referimos a la introducción de variables, relacionadas con los objetivos estratégicos de la organización y con los comportamientos que se pretenden inducir para alcanzarlos. Al tratarse, generalmente, de objetivos genéricos -mínimo coste, máxima calidad, menor tiempo posible, servicio óptimo...-, se buscan medidas de los mismos a través de indicadores cuantificables que los sustituyan, a la vez que se marcan metas y planes de actuación de los mismos. Dichas variables representan, por tanto, el despliegue de la estrategia en la organización, las cuales, al encontrarse vinculadas al proceso de evaluación de los empleados, pueden ser medidas y corregidas.

2.3. Los indicadores de rendimiento como guías para el aprendizaje y la innovación.

Entre los indicadores, que a las mencionadas variables se refieren, se presta especial atención a los no monetarios, los cuales, junto a los monetarios, están presentes tanto en los informes operativos y de gestión, como en los elaborados para la planificación estratégica de la empresa. Ellos se ocupan de medir la bondad de una determinada actividad (por ejemplo, indicadores de calidad y de tiempos) o de un determinado comportamiento (por ejemplo, productividad, seguridad, absentismo).



Se vuelve, en definitiva, a las medidas basadas en las operaciones, que fueron el origen de los sistemas contables de gestión en el siglo XIX. Estas medidas fueron diseñadas para ayudar a los directivos, no para preparar estados financieros. Es preciso crear medidas de rendimiento a corto plazo, que sean consistentes con la estrategia de la empresa y con su tecnología de producto y de proceso.

Tal y como señalan JOHNSON y KAPLAN (1988), los indicadores deberán basarse en la estrategia de la empresa e incluir medidas clave del éxito de la producción, el marketing y la I+D. Así por ejemplo, las empresas actuales están especialmente interesadas en introducir mediciones acerca de la calidad, la productividad, el personal, la flexibilidad o la innovación.

No se trata de introducir procedimientos y sistemas de medición aplicables de forma universal a todas las empresas, sino de tener en cuenta los valores subyacentes, los objetivos y las estrategias de las empresas particulares.

Resulta bastante improbable que idénticas medidas puedan servir de base para orientar, evaluar y comparar los hechos económicos, así como para el control y motivación del personal de diferentes empresas.

Son múltiples los indicadores que intentan mejorar la motivación y evaluación del rendimiento. Algunos de estos indicadores son monetarios, otros no lo son. Se acompaña a la información financiera de otra no financiera, basada en ciertas actividades realizadas por la empresa, y de las que dependen los resultados de la misma.

Podemos afirmar que, en este sentido, se observa una favorable predisposición de las empresas españolas. En recientes trabajos empíricos (CARMONA MORENO, 1993, p.111 y LIZCANO, 1997), se constata la existencia de información no financiera suministrada regularmente por los departamentos de finanzas de las empresas encuestadas. En concreto, un 53,3 por 100 suministra información sobre tiempo de proceso y un 34,2 por 100 sobre calidad. Al decir de estos autores ello significa que las medidas no financieras parecen ser consideradas de importancia en el actual control de gestión.

Efectivamente, hemos tenido ocasión de contrastar que la dinámica de los negocios actuales impone sistemas de información, en los que prima la utilidad sobre la sofisticación, la relevancia sobre la abundancia y la rapidez y oportunidad sobre otros imperativos de carácter legal. Igualmente, pensamos que sigue teniendo importancia la exactitud, aunque para ello resulten precisas ciertas dosis de complejidad en los cálculos. Dosis, bastante asumibles, si tenemos en cuenta los impresionantes avances informáticos introducidos en la totalidad de las empresas actuales. En todo caso, su importancia radica en la posibilidad de evaluar las tendencias más que en la exactitud de los números aislados.

Todo ello ha supuesto, en esta fase evolutiva en la que se encuentran las empresas actuales, que en los informes de la contabilidad de gestión se ha dejado de dar tanta importancia a ciertos indicadores financieros -como el ROI, el beneficio neto por acción, el crecimiento del beneficio neto,...-, propiciando el impulso de indicadores físicos del rendimiento, con más capacidad para transmitir al personal de la empresa lo que es esencial para su desarrollo y, por consiguiente, más capaces de enlazar las tareas básicas con la estrategia de la organización.

La consecución de los objetivos estratégicos, que con carácter general se plantean las empresas actuales, relacionados con las variables relativas a tiempos, calidad y costes, implica una mejora en el análisis y una mayor difusión de las magnitudes físicas de los costes, que necesariamente se

han de conocer con anterioridad a la valoración económica. La evolución de estas magnitudes técnicas del coste o indicadores físicos, repercute, ineludiblemente, en los costes de la organización. La eficacia en la gestión de los costes viene de la mano de la mejora en los rendimientos, puesto que la mejora de éstos siempre se plantea junto a planes alternativos para usar productivamente el exceso de recursos o para deshacerse de ellos.

La utilidad de dichos indicadores, como mecanismos para señalar e incentivar las fuentes de competitividad de la compañía -es decir, como guías para el aprendizaje y la innovación-, es mayor que la obtenida con los indicadores financieros. En las empresas actuales se tiene la certeza de que involucrar a la totalidad de los miembros de la organización en la consecución de los objetivos estratégicos resulta más factible, si se propone la mejora de indicadores cercanos, cuantificados y concretos, los cuales afectan al rendimiento de cada trabajador en particular y repercuten en la mejora de los objetivos generales de la organización, obtenidos por el colectivo en su conjunto. Al vincularse a un proceso de autoevaluación de la actuación de los trabajadores, éstos encuentran en ellos un acicate para el progreso, así como información para posteriores acuerdos de cooperación.

En consecuencia, el seguimiento de las variables representativas de los factores clave, incluidas en los sistemas de información contable, se realiza con exhaustividad e involucrando a todos los miembros de la organización a través de adecuados programas de formación, de incentivos y del impulso de técnicas de participación tales como círculos de calidad, torbellinos de ideas, equipos de trabajo, programas de sugerencias..., contribuyendo, de esta forma, a coordinar el conocimiento y fomentar la innovación.

La participación en la búsqueda de las condiciones, para mejorar la eficiencia, no es posible, si en el diseño organizativo no se contempla una adecuada distribución y transmisión de la información, que ayude a lograr un inicial consenso, susceptible, por supuesto, de ser modificado cuando nuevas situaciones no previstas aparezcan. Resultan bastante elocuentes los esfuerzos que, en este sentido, se están realizando en las empresas actuales.

Con respecto a las consideraciones hasta aquí realizadas, cabe introducir la discusión sobre si la información no monetaria es o no información contable. Bajo nuestro punto de vista, entendemos que dicha discusión se encuentra fuera de lugar, ya que resulta evidente, tal y como comentábamos, con anterioridad, que la contabilidad de gestión antes de valorar necesita tomar magnitudes técnicas o físicas. Además, el hecho de incluir dentro del campo de la contabilidad de gestión un mayor número de estas magnitudes, que pueden llegar a ser valoradas en unidades monetarias, no hace más que confirmar la amplitud de dominio de la contabilidad de gestión dentro del marco general de la economía. Lo que sí nos interesa resaltar es que toda información económica, que resulte útil para los integrantes de la organización en aras a incrementar su valor, quede difundida. Sólo así se podrá alcanzar el potencial asignado a los procedimientos de contabilidad internos, más preocupados por facilitar la toma de decisiones económicas, que conlleven una mayor eficiencia en la asignación de los recursos, que por atender a prescripciones establecidas.

III. LA NECESIDAD DE FORMULAR MODELOS CONTABLES CON CAPACIDAD DE REPRESENTACIÓN E INTEGRACIÓN: EL ABC COMO EXPRESIÓN DE LA LÓGICA EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS TRADICIONALES

1. Consideraciones previas.

Reafirmandonos en los comentarios anteriores pero sin olvidar que el principal objetivo de la contabilidad de gestión es representar, vía modelos, las relaciones entre las finalidades de una organización y el valor de las necesidades y consumos de recursos, que estas finalidades conllevan, y que su carácter específico estriba en su capacidad para proponer un modelo integrador de indicadores, a continuación proponemos el modelo contable con más potencial de representación e integración de indicadores físicos y monetarios y, en consecuencia, con más capacidad para controlar y actuar sobre los mismos y, en definitiva, para asumir el papel que a los procedimientos de contabilidad internos hemos asignado como instrumentos para influir en el comportamiento e incrementar el conocimiento y la innovación.

Nos referimos al modelo basado en las actividades, más conocido como *ABC*, *Activity Based Costing*. La inquietud manifestada por las empresas más innovadoras, tratando de implantar el mismo, avalan nuestros planteamientos.

PRINCIPAL OBJETIVO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN	CARÁCTER ESPECÍFICO
Representar, vía modelos, las relaciones entre las finalidades de una organización y el valor de las necesidades y consumos de recursos que estas finalidades conllevan	Capacidad para proponer un modelo integrador de indicadores
MODELO CON CAPACIDAD DE REPRESENTACIÓN E INTEGRACIÓN	
<i>ACTIVITY BASED COSTING</i>	

A continuación, nos centraremos en la descripción del mismo desde la óptica que nos preocupa, tratando de plasmar, en consecuencia, los aspectos conceptuales y metodológicos más acordes con la visión que del mismo pretendemos ofrecer.

El modelo *ABC*, a diferencia de otros modelos también orientados al cálculo de los costes, dispone de una metodología en la que se integran un conjunto de medidas monetarias y no monetarias capaces de ofrecer una visión transversal e integradora de la empresa orientada a un cálculo de costes menos incierto y a un mejor aprovechamiento de los recursos por parte de todos los miembros de la organización. La incorporación de las citadas medidas, representativas de los factores clave de la organización, por su capacidad de desagregación y de acercamiento al personal, implican a éste de una manera más efectiva en la consecución de los objetivos estratégicos y convierten al sistema en su conjunto en menos vulnerable y, en consecuencia, más capaz de influir en los costes -contractuales y no contractuales- de la organización y proporcionar ventajas competitivas.

El análisis de costes para un modelo *ABC* implica que todos los costes se asocien a las actividades realizadas y a los productos fabricados. Ello obliga, como es obvio, a la integración en el mismo de los diferentes sistemas de información contable interna, los cuales proporcionan información a los distintos niveles de decisión: operativo, de gestión y estratégico.

Del análisis de sus principales elementos extraemos las razones que avalan nuestras afirmaciones con respecto al mismo.

En consecuencia, a continuación analizaremos sus principales elementos -actividades, inductores de recursos, inductores de costes, inductores de actividades y objetos de coste- así como las etapas en las que se integran para el cálculo de los costes. Los elementos indicados son los que, en nuestra opinión (4), deben constituir la estructura básica del modelo, resultando preciso clarificar estos términos antes de exponer su metodología en el cálculo de los costes.

Hemos de señalar, en primer lugar, que el modelo *ABC* es la consecuencia de los recientes avances informáticos aplicados a los modelos tradicionales, sin los cuales no hubiese sido viable esta evolución, ya que el cálculo de los costes resulta más complejo que en las aproximaciones clásicas.

2. Descripción de los elementos necesarios para satisfacer el mencionado papel.

A. Actividades y procesos.

La noción de actividad es la espina dorsal del modelo *ABC*. Diversos autores la definen como una combinación de personas, tecnología, materiales, métodos y entorno que permite producir un producto o un servicio determinado. La actividad describe las tareas o actuaciones que la empresa realiza, la forma en que el tiempo se utiliza y los *outputs* obtenidos.

(4) Resulta conveniente indicar que no existe un consenso en cuanto a los diferentes conceptos y sentidos dados a los mencionados términos. Los que en este momento se expresan son los que, en nuestra opinión, resulta conveniente introducir para completar el modelo.

Para considerar una tarea o actuación, como actividad, ésta debe cumplir tres características:

- Tener una finalidad, es decir, una producción.
- Disponer de unos medios, es decir, un consumo de factores.
- Tener un sistema de conducción de costes, es decir, una forma de relacionar los medios a la finalidad (los consumos a la producción).

Se parte de la base de que no son los productos de la empresa los que consumen los recursos, sino las actividades y éstas, a su vez, son consumidas por los productos. Todos los costes están causados por las actividades y todas las actividades están causadas por decisiones tomadas a los más altos niveles. La manera de hacer las cosas origina las actividades, cada actividad origina los costes, que la conciernen, y el producto consume las actividades.

La identificación y descripción de las diferentes actividades, que en la empresa se realizan, constituye la primera de las tareas a desarrollar en la implantación de un modelo *ABC*.

Con el fin de facilitar su implantación y teniendo en cuenta que la mayoría de las empresas parten de sistemas de costes convencionales, en los que el consumo de factores se encuentra localizado en centros de coste -departamentos, divisiones o secciones-, se puede proceder a la identificación de las actividades desde dichos centros de coste.

En principio, se presentará un mapa detallado de las diferentes actividades realizadas en cada centro o servicio. Presenta la ventaja de no omitir nada. A continuación, se procederá a un reagrupamiento de las mismas, con el fin de no aumentar de manera desproporcionada el coste de la información. La relación coste/beneficio de la información obtenida debe encontrarse siempre presente.

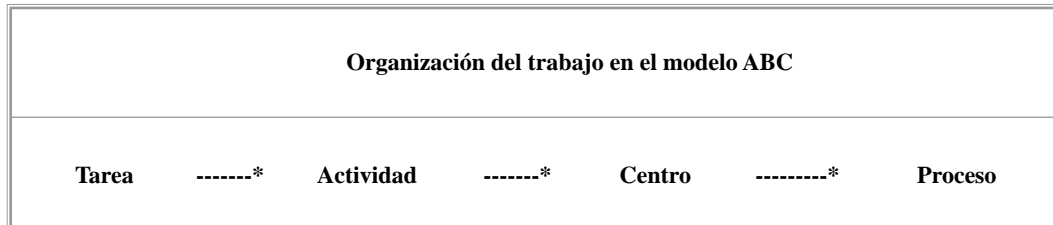
En cualquier caso, desde el punto de vista de los planteamientos descritos, con respecto al papel asignado al modelo, nos parece interesante señalar que la distribución de los costes, entre diferentes actividades, podrá realizarse más o menos extensamente en función de las necesidades de control de los procesos y de los problemas de motivación subyacentes que se requieran resolver.

La selección progresiva de actividades pertinentes, sin caer en un gran detalle o en una simplificación excesiva, es determinante para el éxito del método. En general, se considera que las diferentes tareas de un servicio o de un centro de análisis pueden reagruparse entre dos y cinco actividades principales. Para una empresa, que inicia su implantación en este modelo, puede considerarse suficiente la puesta en evidencia entre 25 y 100 actividades. Ahora bien, todo depende de los objetivos buscados y de los medios para conseguirlo.

En consecuencia, una actividad es un conjunto de tareas elementales identificables y un subconjunto de un centro de análisis. A su vez, las actividades quedan también vinculadas con los procesos, al quedar éstos representados por un conjunto de actividades necesarias para la obtención de un objeto de coste común (facturación de un cliente, fabricación de un coche, diseño de un nuevo producto,...).

De esta forma, los procesos se configuran como un conjunto de actividades, que posibilitan una asignación causal más eficiente de los recursos, con el fin de atender a un objetivo común, que puede derivar en un *output* material o inmaterial, permanentemente enfocadas hacia una mejora continua de la relación coste-calidad-tiempo-servicio.

Gráficamente, observamos cómo los elementos se suceden, integrándose cada uno de ellos en el anterior. Esta aproximación nos permite, igualmente, establecer jerarquías en la organización del trabajo.



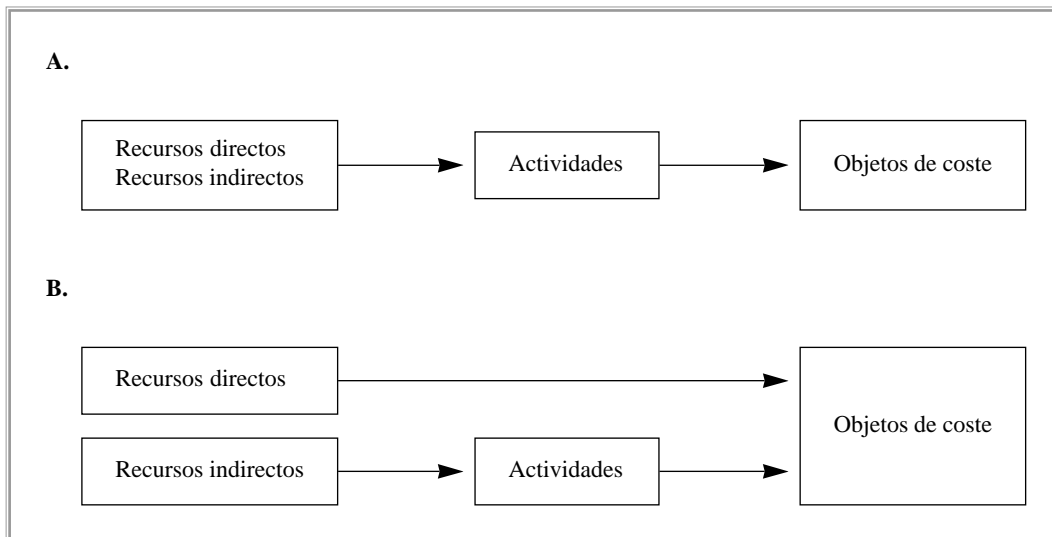
Una actividad se describirá (en un manual de procedimientos) mediante:

- su nombre
- una descripción sucinta
- su posición en la organización
- su *output* principal
- sus *inputs* y sus características
- su unidad de medida o de obra
- su capacidad potencial

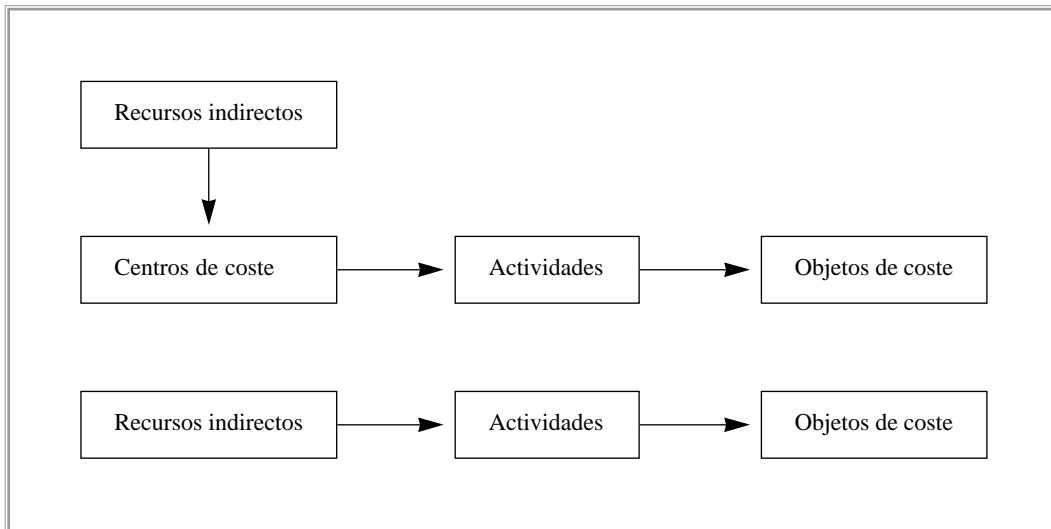
- sus parámetros descriptores de las principales características de rendimiento (indicadores basados en los inductores de costes de la actividad, coste, calidad, tiempos,...)
- sus procedimientos operativos, las competencias asignadas

Una vez descrito el mapa de actividades en el que se incorporan la totalidad de las tareas que se requieren para completar el ciclo de vida del producto o servicio, se procederá a la distribución de los costes entre las mismas.

En este sentido, mientras para algunos autores las actividades deben recoger la totalidad de los costes -opción A-, directos e indirectos, para la mayoría, este modelo se debe interesar en afectar o trasladar directamente los costes directos (referencia exclusiva a los materiales, en muchos casos) e imputar los indirectos -opción B-, mediante la lógica de las actividades, sobre el coste de los productos.



Dentro de estos últimos cabe igualmente aclarar que, mientras existen opiniones más proclives a seguir utilizando como punto de localización inicial de los costes los centros de responsabilidad aprovechando de esta forma la estructura existente en la mayor parte de las empresas, para otros, sin embargo, no resulta necesaria esta localización inicial, pasando directamente a ser distribuidos entre las diferentes actividades señaladas.



En cualquier caso, pensamos que toda solución puede ser válida dependiendo de la casuística particular que afecte a cada tipo de empresa. Los fundamentos básicos del modelo no se ven afectados por estas cuestiones. El estudio de casos realizado así nos lo demuestra. No existen normas generales que se puedan reproducir en más de una empresa.

En relación con la distribución de costes indirectos analizaremos el segundo de los elementos que, bajo nuestro punto de vista, componen la estructura del modelo *ABC*, los inductores de recursos.

B. Los inductores de recursos y la gestión de las actividades.

Los inductores de recursos o claves de reparto para distribuir los costes entre las actividades que determinan su consumo, nos servirán para llevar a cabo una adecuada gestión de los costes. Se han de primar aquellas claves que centren las características-base del reparto en potenciar el ahorro o sancionar el despilfarro. También así proporcionan una fuente adicional de reforzamiento para motivar determinados comportamientos referidos a los objetivos de la organización. Estas claves de reparto requieren una selección cuidadosa, puesto que dicha repartición se ha de realizar de la forma menos arbitraria posible, de tal forma que nos permita aumentar la pertinencia de los costes calculados al final de los procesos.

Se podrán utilizar diferentes métodos para seleccionar las unidades de medida, que permitan atribuir a las actividades el coste de los recursos utilizados: encuestas, sondeos, entrevistas, facturaciones internas... La información, recogida en esta fase, facilitará la selección de los inductores de

recursos, es decir, de los factores que expliquen lo mejor posible el consumo de recursos por las actividades. Estos factores, explicativos de los consumos de recursos por parte de las actividades, se encuentran vinculados a términos tales como tiempo empleado, superficie, etc.

Algunas de las claves de reparto, para el prorrateo de los costes indirectos, pueden ser las siguientes:

CONCEPTO DE COSTES	CLAVES DE REPARTO
<ul style="list-style-type: none"> • sueldos y salarios • seguridad social a cargo de la empresa • otros gastos de personal 	tiempo trabajado por la mano de obra número de empleados
<ul style="list-style-type: none"> • amortizaciones y seguros de inmuebles • arrendamientos de la fábrica • conservación y mantenimiento de inmuebles 	superficie ocupada
<ul style="list-style-type: none"> • impuestos sobre bienes inmuebles • alumbrado • calefacción 	volumen utilizado
<ul style="list-style-type: none"> • luz • fuerza motriz 	potencia instalada
<ul style="list-style-type: none"> • reparación y conservación de equipos • primas de seguro de los equipos • depreciaciones 	inversión en maquinaria

Este proceso de distribución resulta imprescindible para gestionar las actividades y poner en evidencia los indicadores de rendimiento más pertinentes con los inductores de costes, tercer elemento constitutivo del modelo.

C. Los inductores de costes y las medidas del rendimiento.

Los inductores de costes o factores, que influyen en el rendimiento de las actividades y en su consumo de recursos, nos servirán para la gestión del rendimiento, proporcionándonos las bases para eliminar lo superfluo o innecesario. El coste de una actividad puede estar influido por varios inductores de costes, por ejemplo: calidad de las materias primas recibidas, formación, distribución de tiempos y métodos de trabajo, experiencia profesional de un equipo, etc. Estos tipos de inductores son los que ponen en evidencia las medidas más adecuadas para ser utilizadas en la evaluación del rendimiento de las actividades.

En consecuencia, para el análisis del rendimiento de una actividad es preciso analizar las causas, es decir, todos los factores que influyen en el rendimiento de cada actividad. Son los inductores o causantes de los costes los que juegan un papel esencial en la gestión del rendimiento, constituyendo la base de los planes de acción para el progreso continuo.

Sobre la base de las actividades se introduce una contabilidad de gestión multicriterio, un sistema analítico destinado a medir permanentemente las características de rendimiento de las actividades. En general, se compone de un sistema de información sobre costes, un sistema de información sobre calidad y un sistema de información sobre tiempos y plazos (LORINO, 1995, p.119). A diferencia de la variable coste, las variables tiempo y calidad resultan, a la vez, fáciles de recoger a nivel local y de agregar a nivel global.

La actividad es el soporte natural de la medida del coste y del rendimiento, tanto para las funciones indirectas como para las funciones de producción (LORINO, 1995, p. 48).

La diversidad de actividades y de inductores de costes de las mismas conlleva igualmente una gran diversidad de mediciones o indicadores que cuantifiquen su actuación y permitan saber en qué estado se encuentra el sistema, así como su comparación con respecto a esas mismas actividades en otras empresas que las desarrollan de una manera más eficaz. La introducción de estas cuestiones permite comparar empresas de tamaños diferentes y de sectores diferentes, ya que los procesos acoplan acciones que, frecuentemente, son comunes, por encontrarse ligados a una manera de hacer las cosas y no a la relación producto-mercado. Con esta posibilidad se muestra al personal de la empresa hacia dónde se deben dirigir sus esfuerzos, así como los progresos alcanzados.

También, a través de los citados indicadores, se podrá evaluar la tendencia de los mismos, comprobando si han mejorado, han reducido distancias o las han ampliado respecto a los valores internos, que se hayan propuesto o con respecto a los que obtiene la competencia u otras empresas del mismo grupo.

En efecto, las empresas están en competencia consigo mismas. Hacer las cosas mejor, que la última vez, está bien, pero, si la competencia o la mejor en esa actividad lo hace aún mejor que la propia empresa, ésta partirá con cierta desventaja. Se trata de reducir esa desventaja con respecto a la mejor actividad que se haya tomado como referencia.

Todas las medidas seleccionadas han de formar parte de una cadena de causa y efecto, que represente a la estrategia y posibilite el cambio constante, la mejora continua.

El conocimiento y aplicación de estos indicadores permite describir el funcionamiento de la empresa y puede, además, conducir a reconcebir el proceso subyacente de la actividad en cuestión, identificando nuevas oportunidades que ayuden a mejorar los rendimientos y a reducir los costes.

El seguimiento de las mencionadas medidas del rendimiento, a través del establecimiento de documentos, como los conocidos cuadros de mando, permiten sensibilizar mejor a los responsables de las mismas y conectar los objetivos estratégicos generales con los objetivos operativos locales, a la vez que asegura la convergencia de esfuerzos hacia la mejora de los rendimientos. La inclusión de medidas, como mediciones sobre desperdicios, defectos, tiempos, plazos, etc., conducen al establecimiento de cuadros de mando, que reagrupan rápidamente informaciones precisas, directamente utilizables, para mejorar la toma de decisiones.

En suma, el *ABC*, a través del análisis y cuantificación de las principales magnitudes que definen el rendimiento de las actividades, proporciona transparencia y visibilidad sobre los procesos y los comportamientos, permitiendo la identificación del despilfarro, por lo que constituye una eficaz herramienta para controlar la eficiencia. Contribuye a la consecución de los objetivos estratégicos, suministrando información sobre las fuentes de valor competitivo de las actividades. Indica si las actividades de una empresa son eficientes en términos de costes y rendimientos, al compararlas con otras alternativas internas o externas, constituyéndose en un excelente instrumento para la mejora de la posición competitiva de la empresa.

La lógica del modelo, basado en las actividades, a través de su filosofía de transparencia y visibilidad, continuará poniendo en evidencia que existen costes ligados a actuaciones que no añaden valor, y mostrará cómo otros, ligados a actuaciones que sí lo añaden, se reducen progresivamente.

En resumen, la estructuración de la empresa por actividades es especialmente pertinente para el diagnóstico, el pilotaje y la gestión de competencias.

DIAGNÓSTICO	Al incorporar el análisis de las causas del rendimiento a partir de las condiciones de realización de las actividades de la empresa.
PILOTAJE	Al orientar la ejecución de las actividades, en función de los objetivos generales, es decir, al desplegar en las mismas la estrategia de la organización, señalando hacia dónde se deben dirigir los esfuerzos.
GESTIÓN DE COMPETENCIAS	Al introducir <i>le savoir faire</i> en las tareas, dentro de las actividades, induciendo a acciones que posibiliten la innovación.

D. Los inductores de actividad.

Los inductores de actividad permiten imputar los costes de las actividades entre los diferentes objetos de coste: productos, líneas de producto, pedidos, unidades organizacionales, clientes, proyectos tales como lanzamiento de nuevos productos, instalación de nuevos procesos de producción o la puesta en marcha de un nuevo sistema informático..., de la forma menos incierta posible y atendiendo a las causas que originan el consumo de dichas actividades. Se trata de encontrar unidades de medida de las actividades que capten adecuadamente el consumo de las mismas por parte de los diferentes objetos de coste.

En las empresas actuales se comienza a realizar la conducción de los costes generales de fabricación atendiendo a causas diferentes: logísticas (ordenar, ejecutar y confirmar el movimiento de los materiales dentro de la fábrica), de equilibrio (correlacionar el suministro de materiales, mano de obra y equipos industriales con la demanda de trabajo obtenida por la empresa), de calidad (especificar las normas, los procedimientos de control, el mantenimiento de registros, etc.), de cambio (cambiar el diseño de los productos, las formas de realizar la producción y las especificaciones de materiales) y de complejidad de los centros de trabajo o complejidad de la producción.

Para ello, resulta imprescindible encontrar unidades de medida y control apropiadas, que permitan establecer funcionalmente esa relación entre las actividades y los objetos de coste, de acuerdo con el consumo que de las mismas realicen los portadores. Deberá evaluarse la forma en que éstos consumen las diferentes actividades, para establecer la correlación existente.

El coste unitario de los inductores de actividad o unidades de obra de las actividades resultará de dividir los costes globales de las actividades (reales o presupuestados), en un determinado período, entre el número o volumen realizado de la unidad de medida que se haya seleccionado (real o presupuestada) durante el mismo período. Como resultado obtendremos el coste unitario de la unidad elegida. Aplicando el mismo al número de inductores de actividad, consumidos por cada objeto de coste, obtendremos los suplementos de coste imputados a cada uno de ellos.

La pertinencia de los resultados obtenidos en este proceso de imputación está directamente relacionada con los esfuerzos realizados para reducir la arbitrariedad en el mismo. Esta disminución de la arbitrariedad se alcanzará buscando inductores, cuyo estudio se encuentre basado en el análisis de las causas, que provocan dicho consumo de actividades.

A través del lenguaje de estos conductores se describen los procesos de la empresa. Permiten, igualmente, calcular la productividad global de la actividad.

En su selección, también se han de considerar los aspectos relativos a los comportamientos a los que inducen. En este sentido, las unidades de actividad elegidas también se relacionan con los comportamientos deseados.

Además, a través de los mismos, se podrá llevar a cabo una correcta gestión de costes a largo plazo, para descubrir la combinación de productos y clientes más rentables.

Esta última información estratégica sobre costes capacita al directivo para calcular la rentabilidad, a largo plazo, de la mezcla actual de actividades, productos y clientes de una empresa. La información de costes estratégica indica si las actividades de una empresa son efectivas en términos de costes, comparadas con otras alternativas externas a la empresa, y si la mezcla de productos, que los directivos han escogido para la venta, utiliza las actividades de la forma más rentable.

Por otra parte, los gerentes pueden usar esta información, dada por el *ABC*, para dirigir y predecir los cambios en la demanda de actividades como una función de los cambios en el volumen de producción, en los procesos, en la introducción de nueva tecnología, en el producto y en el diseño del mismo (COOPER y KAPLAN, 1992).

La posibilidad de combinar el *ABC* con datos estándar ofrece un importante potencial a la hora de alcanzar los objetivos encomendados a la contabilidad de gestión. De esta forma, logramos obtener un mayor número de filtros para evaluar la tendencia de las actividades y analizar los procesos. Dicha combinación es la que nos va a permitir que el sistema *ABC* focalice su atención sobre la presupuestación de las actividades. Esta forma de presupuestación no es sólo la previsión del montante de recursos que serán consumidos por un cierto volumen de operaciones es, sobre todo, como cualquier presupuesto, una forma de coordinación entre las actividades: desde la coordinación entre las actividades a la estimación de costes de los recursos que se han pensado consumir.

Ello nos permite un seguimiento más rico del control. La representación de la empresa como un tablero de actividades permite reconcebir los costes y hacer una presupuestación tan dinámica que sea ésta la que se constituya en la mayor expresión de regulación activa del sistema. Se presupuestan las actividades, no el volumen de venta. Las actividades -presupuestadas con ayuda de quienes poseen el conocimiento- son más estables que la cifra de ventas de los productos o servicios -calculadas normalmente por personas ajenas al conocimiento de las tareas que se requieren-.

Las variables analizadas permiten prever las consecuencias de cualquier desviación en relación con el cuadro de funcionamiento, que representa el presupuesto y ofrecerá la posibilidad de tomar las acciones correctoras apropiadas. El conocimiento de las variables motrices del proceso permitirá, igualmente, crear una coordinación real entre las actividades, para que no se produzca el despilfarro de recursos. Es una coordinación clara y fácil de poner al día en caso de cambios en curso de realización. Es pues, gracias a la introducción del *ABC*, como se ha de conseguir la vuelta hacia una correcta aplicación de los principios de la gestión presupuestaria (LEBAS, 1992, p. 64).

La presupuestación de las actividades constituye la agregación de información más significativa para el control global de la organización por parte de la alta dirección.

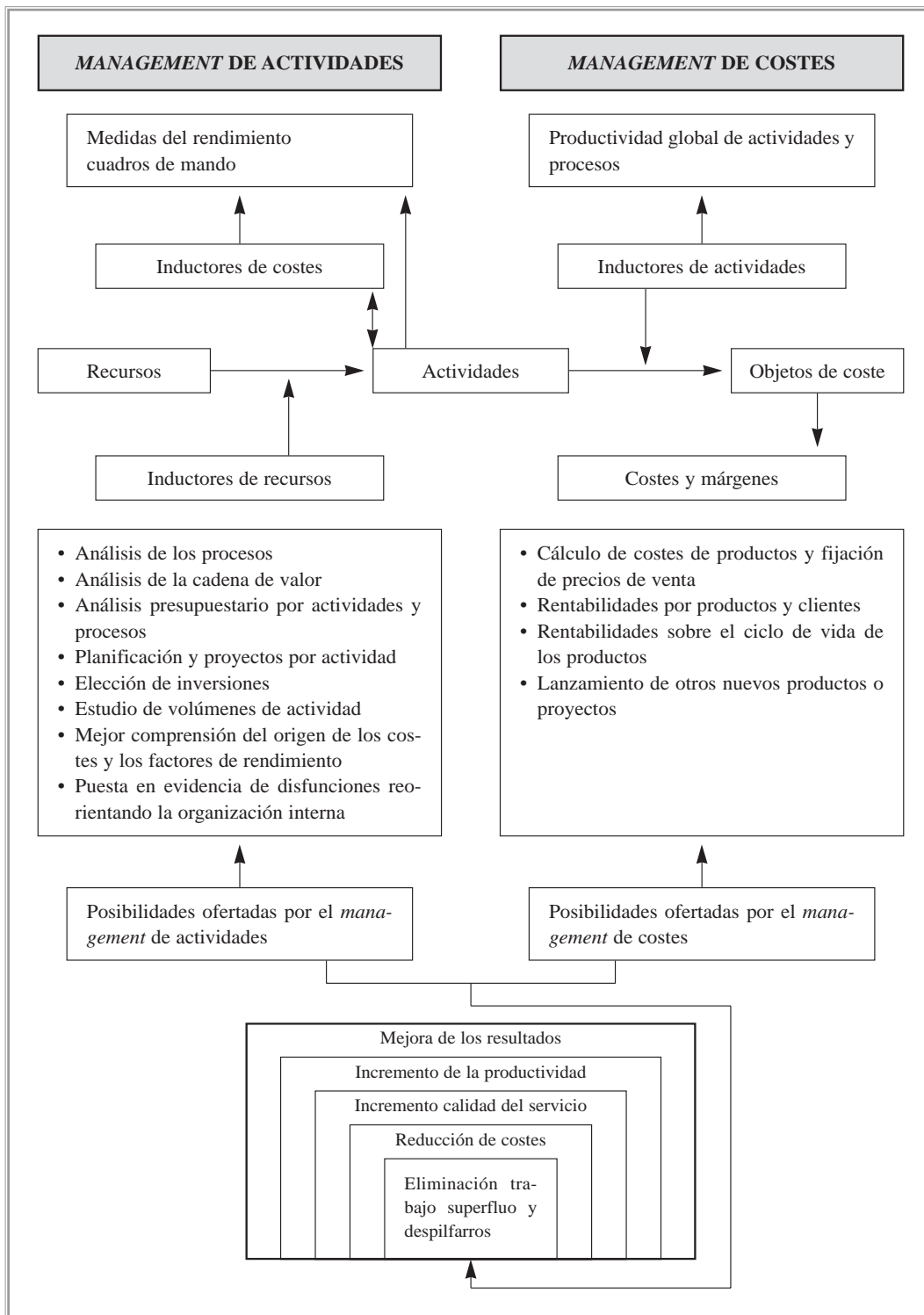
La contabilidad de gestión adquiere, así, un potencial estratégico y de control de los procesos hasta ahora desconocido.

En resumen, la preocupación, que este modelo de costes manifiesta:

- por la búsqueda, representación y control de los diferentes inductores o causantes de costes y actividades,
- por vincular a los mismos con las variables estratégicas,
- por representarlos cuantitativamente a través de los ya mencionados indicadores del rendimiento y unidades de medida de las actividades, es decir, de parámetros descriptores de sus principales características de rendimiento, y
- por enfocar el mismo hacia el cálculo, prospectivo y retrospectivo, de los costes de los productos u otros objetos de coste, como variable estratégica integradora y dependiente de los diferentes tipos de inductores descritos,

nos hace pensar en él como el modelo más acorde con los planteamientos que desde el inicio hemos expuesto. Es decir, como un factor de influencia capital para incrementar el valor de la empresa y alcanzar los objetivos estratégicos.

El esquema gráfico elaborado, para intentar resumir lo expuesto en este apartado, es el que a continuación expresamos en la página siguiente.



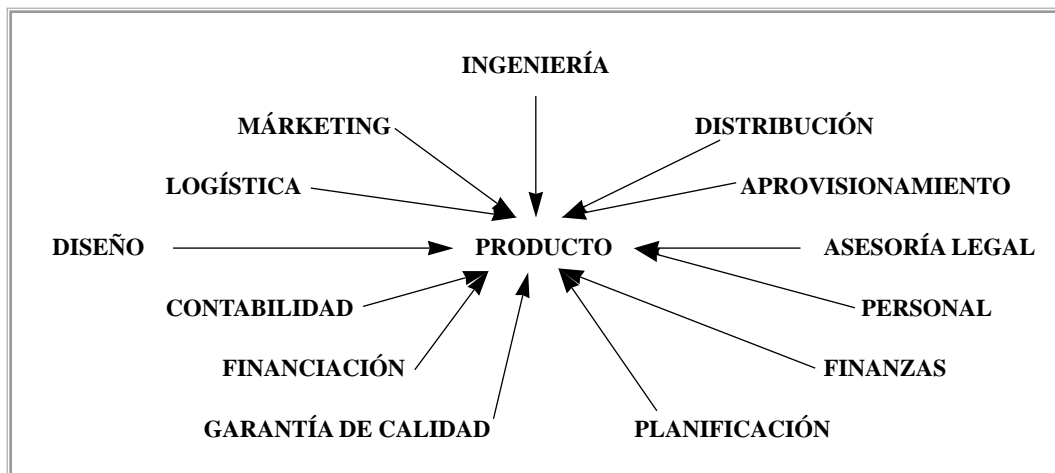
E. Los objetos de coste. Metodología para su cálculo. Su enlace con los modelos de contabilidad por secciones.

De igual forma que hemos comentado con anterioridad la falta de unanimidad en los conceptos, lo hemos de hacer en este apartado con respecto a la metodología seguida en la asignación y acumulación de los costes para llegar al coste del producto u objeto de coste.

Con respecto a la reflexión inicial sobre cuáles han de ser las actividades que se deben asignar a los productos, señalaremos, en primer lugar, que la tendencia más acusada relaciona a este modelo con un coste completo en sentido amplio. Esta constante vinculación del sistema ABC con el coste completo se debe a su valiosa aportación al análisis de rentabilidad estratégica, para la cual se han de considerar la totalidad de los costes de su ciclo de vida, desde la concepción al servicio post-venta.

Esta perspectiva conlleva la incorporación de una visión estratégica de los costes, basada en el análisis de la cadena de valor, más completa que la sugerida por el análisis del valor añadido. El concepto de cadena de valor viene a contrastar con el enfoque interno que normalmente se adopta en el ámbito de la contabilidad de gestión, la cual se centra en torno a la magnitud valor añadido, lo que desde un punto de vista estratégico presenta el inconveniente de que suele iniciarse demasiado tarde, o bien, suele finalizar demasiado pronto.

Así, la clave de una adecuada gestión de los costes totales del ciclo de vida del producto consiste en centrar la atención y los esfuerzos en la gestión de los costes y los rendimientos de la totalidad de las tareas o actividades involucradas en su ciclo de vida. Con el fin de que el producto pueda ser diseñado, fabricado, vendido, distribuido, gestionado, mantenido, suministrado y dispuesto, de forma tal que contribuya a crear e incrementar la ventaja competitiva de la empresa a largo plazo (CASTELLÓ y LIZCANO, 1994, p. 348).



De acuerdo con los mencionados autores, si extrapolamos estas consideraciones a un análisis detallado de los costes, a los que afectan dichas imputaciones, es decir, sobre cuáles han de ser los costes que se han de incluir en la valoración de los productos, tanto desde una perspectiva financiero-fiscal como desde la perspectiva del modelo planteado, nos encontramos con el siguiente esquema:

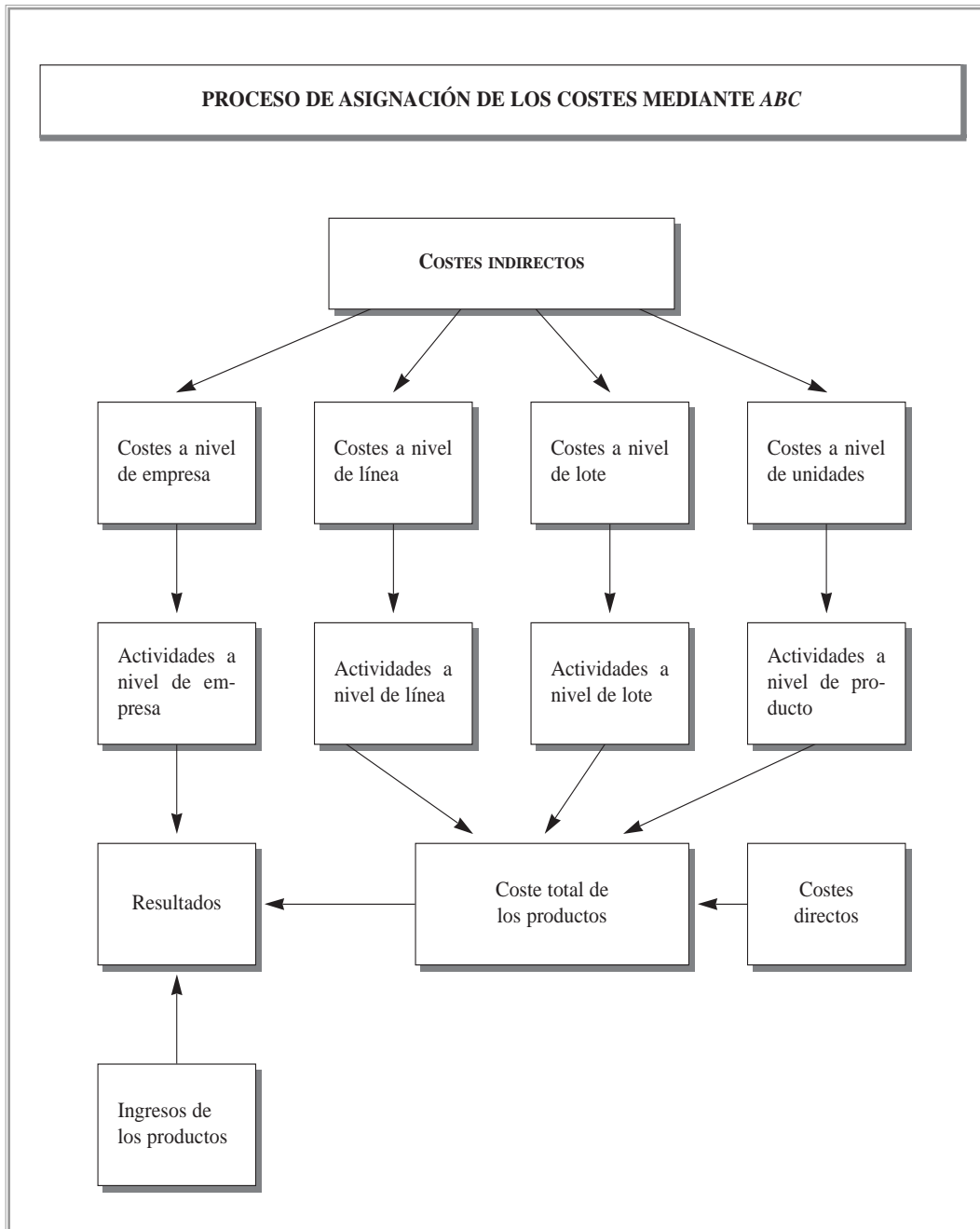
CLASES DE COSTES A INCLUIR EN LA VALORACIÓN DE EXISTENCIAS SEGÚN EL MODELO CONTABLE UTILIZADO EN SU ASIGNACIÓN	
<ul style="list-style-type: none"> Los costes normalmente imputados bajo cualquier perspectiva que se plantee, bien sea la financiero-fiscal, bien sea la del modelo en el que nos encontramos, hace referencia a los siguientes costes: 	<ul style="list-style-type: none"> - materiales directos - materiales indirectos - costes de mano de obra directa y supervisión - reparación y mantenimiento de equipos y elementos de transporte - suministros de equipos y elementos de transporte - costes de control de calidad e inspección - herramientas y equipos (no capitalizados) - costes de alquiler de equipos, elementos de transporte o terrenos - amortización - seguros de planta, maquinarias o equipos - gastos relacionados con las operaciones - costes de las funciones de apoyo y servicios de administración derivados de la actividad productiva - fondos de pensiones - coste de reprocesamiento, incluyendo mano de obra, desechos y desperdicios - ciertos gastos por intereses - coste de las compras - costes de almacenamiento - costes de manejo, ensamblaje, procesamiento y empaquetado <p>en fin, lo que normalmente se consideran costes directos e indirectos necesarios para la fabricación de los productos</p>
<ul style="list-style-type: none"> Los costes, incorporables bajo la perspectiva del modelo ABC y excluidos desde el punto de vista financiero fiscal, serían los pertenecientes a la consideración de tener en cuenta la totalidad de los costes del ciclo de vida del producto, que la perspectiva tradicional contable y las normas establecidas al efecto -PGC: norma de valoración 13.^a y NIC 2- no incluyen dentro de la valoración de existencias. Nos referimos a los: 	<ul style="list-style-type: none"> - Costes originados por las actividades de distribución, venta y marketing - Costes de Investigación y Desarrollo
<ul style="list-style-type: none"> Los costes excluidos, bajo ambas perspectivas, tal y como señalábamos en la clasificación de actividades analizada, serían: 	<ul style="list-style-type: none"> - Costes generales y de administración no vinculados con la actividad productiva - Amortización de los equipos extrafuncionales - Impuesto sobre beneficios - Reparación y mantenimiento de equipos no productivos - Costes derivados de huelgas

En cualquier caso, para la mayoría de los autores, existe un límite razonable en la imputación del coste de las actividades a los productos. Así, si establecemos una clasificación de las actividades, en relación con su nivel de actuación con respecto al objeto de coste, es decir, con respecto al destinatario específico al que se dirige la actividad, encontraríamos cuatro niveles diferentes en los que agrupar las distintas actividades:

ACTIVIDADES	DESTINATARIOS
Actividades a nivel unitario	Unidades de producto
Actividades a nivel de lote	Lotes de productos
Actividades a nivel de línea o de sostenimiento del producto	Líneas de productos
Actividades a nivel de empresa	Empresa

Para aquellas actividades, en las que sus costes no guardan una relación directa con el objeto de coste sino que suelen estar vinculados con la infraestructura general de la empresa (costes originados por actividades relacionadas con la administración, contabilidad, financiación, asesoramiento, mantenimiento general,...), puede resultar complejo encontrar un inductor de actividad, que pueda considerarse adecuado, o poder llegar a cuantificarlo. En estos casos, mientras para algunos autores (CASTELLÓ, LEBAS, MEVELLEC, SÁEZ TORRECILLA,...) no se deben trasladar a los productos dichos costes, por entender que no minora la utilidad de las decisiones y, por el contrario, su asignación comportaría un elevado grado de subjetividad; para otros, los menos, resulta recomendable la asignación de los costes de este cuarto nivel, si el entorno lo exige, y siempre sobre la base del valor añadido, que representa para cada producto, recalculando las distribuciones a partir de las actividades de los tres primeros niveles. La decisión dependerá del objetivo que se persiga con el correspondiente análisis.

En nuestra opinión, el esquema comúnmente aceptado, con respecto al proceso de asignación de los costes de las actividades hasta los objetos de coste, sería el que a continuación expresamos:



Los costes asociados causalmente con estas actividades son los relacionados en el esquema planteado por COOPER (1990).

LOS COSTES DE LA EMPRESA ATENDIENDO A LA FAMILIA DE CAUSAS

COSTES DEBIDOS AL VOLUMEN DE PRODUCCIÓN O COMERCIALIZACIÓN

(mano de obra directa, consumo de materiales, costes específicos de funcionamiento de maquinaria: energía, mantenimiento, consumo de herramientas,...)

COSTES DERIVADOS DE LA ORGANIZACIÓN DE LA PRODUCCIÓN O DE LA LOGÍSTICA COMERCIAL

(lanzamientos de pedidos, controles de calidad, coste de los portes de los pedidos expedidos a clientes, mejora de la gestión de flujos, reglajes, movimientos de materiales, inspección,...)

COSTES DERIVADOS DE LA EXISTENCIA DEL PRODUCTO

(trabajos de departamento de métodos para mantener las especificaciones de un producto, modificaciones en la gama de productos, mejora de productos, ingeniería y diseño,...)

COSTES DEBIDOS A UNA OFERTA CAPACIDAD PRODUCCIÓN

(gestión física de los talleres, calefacción, electricidad,...)

Límite razonable de vinculación de costes a los productos

Algebraicamente, la función de costes quedaría representada de la siguiente forma (ZIMMERMAN, 1995, p. 457):

$$C = v Q + b B + p P + G$$

donde:

- C = coste total
- v = coste variable unitario
- Q = número de unidades producidas
- b = coste por lote
- B = número de lotes
- p = coste por línea de producto
- P = número de líneas de producto
- G = todos los demás costes que no varían con alguna medida de la actividad

Además

$$F = b B + p P + G$$

es decir, los costes que no varían con las unidades producidas (costes fijos), F , sí que varían con el número de lotes o de líneas de productos.

Esta función de costes más compleja reconoce que la variación de los costes es debida a algo más que a cambios en la cantidad, Q . Los costes también varían por el número de lotes y el número de líneas de producto. En todo caso, mientras que esta ecuación es capaz de asimilar mejor la complejidad de la empresa, todavía participa de unos supuestos simplificados que reducen potencialmente su exactitud. Se asume que cada lote cuesta b u.m. por lote, independientemente del número de unidades del lote y los tipos de producto del lote.

Otra de las conocidas clasificaciones de actividades hace referencia a la vinculación de las mismas con el cometido de la empresa (LEBAS, 1991, pp. 59-60):

ACTIVIDADES PRINCIPALES: son aquellas que integran sustancialmente el cometido de la empresa y no dan lugar a plantearse la eliminación de su control directo, so pena de perder el mismo.

ACTIVIDADES SECUNDARIAS: son aquellas que aun cuando generan valor añadido desde el punto de vista del cliente, se puede poner de manifiesto que son actividades demasiado onerosas para acometerlas por la empresa. Por tanto, debe ser evaluada la conveniencia de que puedan ser subcontratadas.

Relacionando las dos clasificaciones expuestas -por destinatarios y por su vinculación con el cometido de la empresa- con el modelo tradicional de la doctrina eurocontinental de centros de responsabilidad, podríamos sintetizar sus interrelaciones en el siguiente esquema:

CENTROS			
PRINCIPALES (tienen como destinatarios de su actividad los bienes y servicios que constituyen el objeto de la empresa)		AUXILIARES (tienen como destinatarios de su actividad otros centros -principales y auxiliares- de la empresa)	
ACTIVIDADES PRINCIPALES	ACTIVIDADES SECUNDARIAS	ACTIVIDADES PRINCIPALES	ACTIVIDADES SECUNDARIAS
ACTIVIDADES A NIVEL UNITARIO (asignación al producto)		ACTIVIDADES A NIVEL UNITARIO (asignación al producto)	
ACTIVIDADES A NIVEL DE LOTE (asignación al producto)		ACTIVIDADES A NIVEL DE LOTE (asignación al producto)	
ACTIVIDADES A NIVEL DE LÍNEA (asignación al producto)		ACTIVIDADES A NIVEL DE LÍNEA (asignación al producto)	
ACTIVIDADES A NIVEL DE EMPRESA (asignación a resultados)		ACTIVIDADES A NIVEL DE EMPRESA (asignación a resultados)	

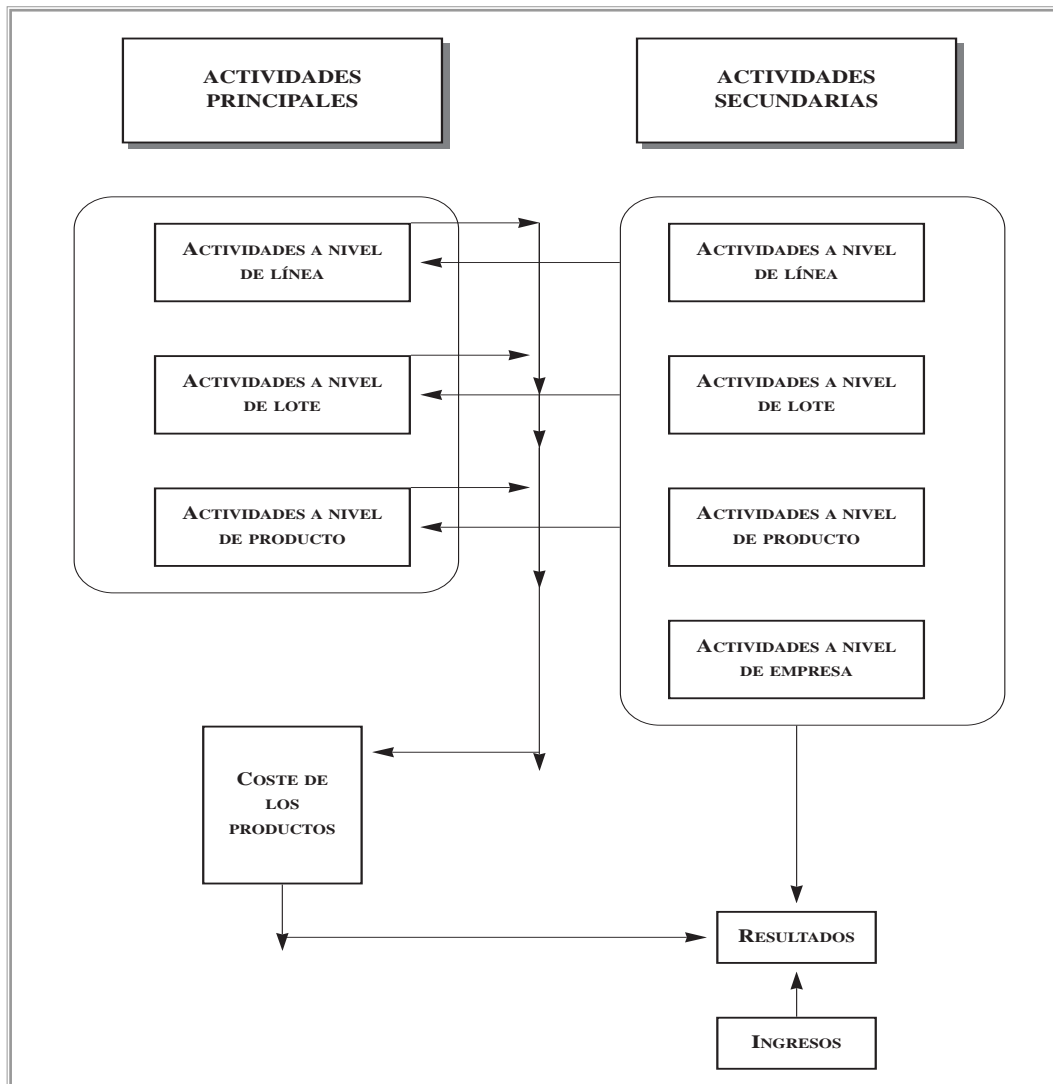
Con respecto al uso o no del reparto secundario, típico del modelo de contabilidad por secciones, sigue siendo un tema con diversidad de opiniones. Mientras para algunos autores esta técnica no tiene correspondencia con el método ABC (SÁEZ TORRECILLA y otros, 1994), para otros (BOUQUIN, 1993; CASTELLÓ y LIZCANO, 1994), sin embargo, sigue siendo una técnica aplicable para el reparto de las actividades secundarias sobre las principales.

En nuestra opinión, partiendo de los conceptos enunciados para actividades principales y secundarias -no coincidentes con los referidos a centros principales y auxiliares del modelo tradicional-, el modelo ABC también puede conllevar determinados subrepartos, en función de la diversidad de actividades que se pueden plantear en los distintos tipos de empresas.

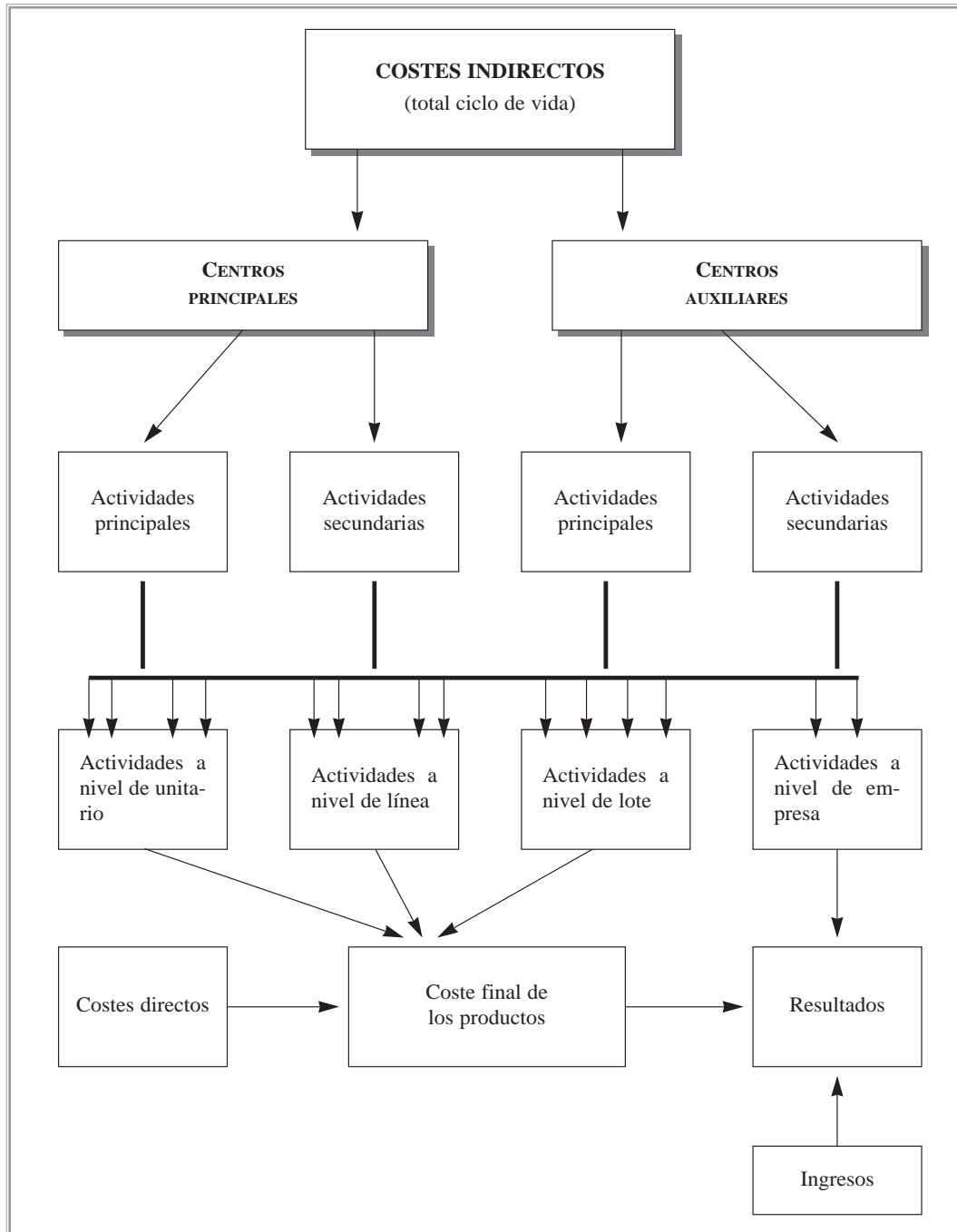
Teniendo en cuenta que no todas las actividades secundarias son actividades a nivel de empresa (las cuales, estas últimas, no asignamos a los objetos de coste y, por lo tanto, se encuentra fuera de lugar el subreparto) y que dentro de las que no lo son -por tratarse de actividades de otros niveles de actuación-, habrá actividades secundarias que se puedan asignar directamente a los objetos de coste a través de sus inductores de actividad correspondientes, únicamente resultará necesario el

reparto secundario cuando se trate de actividades secundarias -procedentes tanto de centros principales como auxiliares- en las que no se pueda vincular la causa que origina el consumo de actividad, con los productos sino con otras actividades.

En consecuencia, bajo nuestro punto de vista, para este último resto de actividades secundarias se procederá al subreparto de sus costes entre las actividades principales que las consumen, las cuales, con carácter general, tendrán como destinatarios las unidades de producto, los lotes o la línea de producto. Por lo tanto, la vinculación conceptual -que no implica, en absoluto, desde el punto de vista de la metodología seguida en el proceso de cálculo, que se haya de realizar una doble clasificación de actividades, sino que conceptualmente se encuentren definidas las mismas- de las dos clasificaciones de actividades realizadas sería la siguiente:



De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, el gráfico resumen, referido a la metodología seguida por el modelo ABC para determinar el coste de los productos tal y como, con carácter general, la concebimos sería el siguiente:



ETAPAS EN EL PROCESO DE CÁLCULO DE LOS COSTES

1. Clasificación de costes en directos (materiales) e indirectos.
2. Localización de los costes indirectos en los centros de coste.
3. Especificación del mapa de actividades a partir de los centros de coste.
4. Elección de inductores de recursos.
5. Reparto primario de los costes entre las actividades a través de los inductores de recursos.
6. Reparto secundario para aquellas actividades secundarias cuyos costes no son directamente asignables a los resultados (por no ser actividades a nivel de empresa) o a los objetos de coste (por encontrarse vinculada, a otras actividades, la causa que origina su actividad).
7. Análisis de los inductores de coste de las actividades e identificación de sus parámetros de rendimiento. Establecimiento de los cuadros de mando.
8. Elección de los inductores de actividad.
9. Análisis del consumo de inductores de actividad por parte de los objetos de coste.
10. Cálculo del coste unitario de los inductores de actividad elegidos.
11. Reagrupamiento de actividades.
12. Imputación de los costes de las actividades a los objetos de coste a través de los inductores de actividad.
13. Afectación de los costes directos a los objetos de coste.

IV. ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LAS EMPRESAS ACTUALES**1. Método propuesto.**

Una vez expuestas las consideraciones teórico-prácticas acerca de las necesarias conexiones que se han de mantener y variables que se han de introducir en los informes elaborados por la contabilidad de gestión y analizado el modelo contable que, en nuestra opinión, encontramos más capaz de representar e integrar los aspectos planteados, nos ha parecido interesante completar este tema con los últimos atributos requeridos en todo proceso de investigación: experimentación y evaluación de los resultados.

Hemos optado, para este tipo de trabajo, por el método del caso, por entender que, dentro del proceso de verificación empírica, el estudio del caso reúne información del fenómeno en muchas dimensiones, con o sin descripción numérica y, de una forma más actual, más al día, observando el continuo fenómeno de adaptación de los procedimientos a las cambiantes circunstancias del competitivo entorno.

El método del caso se caracteriza por el examen intenso de una entidad singular, proporcionando una rica descripción de una situación. En general, la información se puede obtener de múltiples maneras, incluyendo métodos tales como entrevistas personales, la observación personal y las descripciones cualitativas de una compañía, así como incorporando datos cuantitativos reflejados en la información económico-financiera de la empresa. Además, resulta imprescindible describir el contexto en el cual se inscribe el fenómeno objeto de estudio.

En la elección de las compañías a estudio, no nos hemos encontrado interesados en obtener un conjunto representativo de empresas aleatoriamente seleccionado. El objetivo no ha sido documentar una práctica promedio, más bien al contrario, aprender sobre la innovación, margen último de la práctica. Nosotros hemos pretendido anticipar en qué direcciones se están desarrollando las mejores prácticas.

Para ello, hemos elegido como empresas-caso a las que, por sus características ambientales y organizativas, consideramos con más posibilidades para llevar a cabo un fructífero análisis. La elección se sitúa en el extremo de lo que consideramos las exigencias para el análisis: entorno competitivo e innovación.

Cuando, como en este trabajo, se trata de un proceso de descubrimiento de las últimas prácticas en los procedimientos contables (un estudio *Process-tracing*), el método del caso es especialmente adecuado. Un estudio detallado del proceso de descubrimiento, como mecanismo de contrastación de las hipótesis formuladas con una cuidadosa comprensión del proceso implícito, puede proveer de un alto nivel de validez interna. El estudio del caso puede proporcionar valiosas evidencias, más allá de las obtenidas por otros métodos cuasi-experimentales (como, por ejemplo, los estadísticos). La razón entendemos que se encuentra en la fuerte confianza que se otorga al análisis dentro del caso y a la constante interacción entre las hipótesis y las observaciones.

Para YIN (1981), si uno está deseoso de responder «cómo» y «por qué», los estudios del caso son la estrategia más adecuada. En otras palabras, el método del caso es un modelo de prueba de la teoría, que puede servir no sólo para documentar la existencia o no de ciertas prácticas, sino también para confirmar cómo y por qué esas prácticas tienen o no que ser implantadas. Estas cuestiones se conocen mejor a través de la conversación directa con ejecutivos y recogiendo datos dentro de las organizaciones que intentando inducir, causalmente, simples modelos de formas de regresión con más bajo poder explicativo.

Las razones de la inhibición de este tipo de actividad investigadora se derivan de diferentes circunstancias, entre otras:

1. Difícil acceso a las organizaciones.
2. Dificultades para distinguir los buenos campos de investigación de los malos.
3. Reducido número de investigaciones en revistas conocidas.
4. Ausencia en los programas de doctorado de la enseñanza de técnicas para la observación, entrevistas, búsqueda de información, etc.
5. Imposibilidad de realizar la investigación en las universidades, sobre bases de datos ofrecidos por el mercado, centros de documentación o informes periódicos, tal y como es posible realizarlo en contabilidad financiera.
6. Falta de experiencia con las organizaciones, etc.

A pesar de estas circunstancias, el método del caso proporciona una alternativa útil frente a las formas convencionales de investigación en las ciencias de la gestión, a las que MITROFF y otros (1974) han dirigido una acerba crítica. Para este autor, los métodos de investigación normalmente utilizados, ignoran la necesidad de observar la realidad, no sólo a la hora de formular proposiciones teóricas, sino también en el momento de contrastarlas empíricamente. En su lugar, argumenta, los investigadores usan una aproximación deductivo formal (con axiomas, modelos y teoremas) o una aproximación inductivo formal (con reglas bien especificadas para recoger datos y probar hipótesis), alternando entre la construcción de modelos cada vez más complejos y aplicaciones que modelan la solución, sin cuestionarse las hipótesis de partida o sin intentar implantar, ensayar y probar sus soluciones. Los investigadores convencionales en las ciencias de la gestión parecen dar vueltas en las más altas copas del árbol, sin intentar acercarse al fenómeno que ellos intentan aprehender o influir.

2. Recopilación de casos.

Puesto que el contraste empírico y sus conclusiones se han extraído a partir de una cuidadosa selección de casos, en su mayoría ya publicados, a continuación incorporamos la relación de los mismos así como su fuente bibliográfica.

JIM SCHNEIDER (EMPRESA CANADIENSE ALIMENTICIA), en ARMITAGE, H.M.(1993):
«Gestion à base d'activités et amélioration continue». *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 243, Mars, pp. 43-51.

ASSEDIC Atlantique-Anjou (empresa de servicios sin ánimo de lucro), en PROUTEAU, G.(1994):
«Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands», *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 260, Octubre, pp. 48-56.

- Caso de EMPRESA LÁCTEA**, en PERROT, P.(1993): «Coût et stratégie. Comptabilité de gestion dans l'industrie laitière». *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 247, (Juillet-Août); pp. 59-67.
- SMITHKLINE-BEECHAM** (grupo farmacéutico), en ADAM, T.(1993): «Changement de méthode de calcul des coûts». *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 244, Avril, pp. 52-57.
- Caso de AIRLINE INDUSTRY**, en BANKER, R.D.; JOHNSTON, H.H. (1993): «An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry». *The Accounting Review*, vol. 68, n.º 3, (July); pp. 576-601.
- Casos HETT FRANCE, ORDINATIX, VARIO, EQUIPEMENTS AUTOMOBILES** en BESCOS, P.L. Y MENDOZA, C. (1994): «*Le management de la performance*». Malesherbes. Paris.
- Caso PEUGEOT CITROËN** en CARDOT, CH. (1995): «Le groupe PSA Peugeot Citroën». *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 268. Juin. pp. 9-24.
- Caso de CHEMICAL ONE** en CARMONA MORENO S. (1993): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Casos SIEMENS ELECTRIC MOTOR WORKS, JOHN DEERE COMPONENTS WORKS Y KANTHAL** en COOPER, R. (1993): «Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités. 2.^a Partie. Expériences pratiques d'ABC. *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 250. Novembre pp. 41-50.
- Caso sobre gestión hospitalaria** en GARROT, T. (1995): «La Gestion hospitalière par la méthode ABC». *Revue Francaise de Comptabilité*, n.º 273. Décembre pp. 53-61.
- Caso JOHN DEERE** en KAPLAN, R.S.(1990): «John Deere Component Works». *Harvard Business School*.
- Conclusiones al estudio de ocho casos** en KAPLAN, R.S.; COOPER, R. Y OTROS (1994): «Gestión de la actividad más allá del coste». *Finanzas y Contabilidad. Harvard-Deusto*. pp. 36-44.
- Caso de construcción de aviones** en LEBAS,M. (1993): «Evolution d'un système d'information de gestion: un exemple». *Revue Francaise de Comptabilité*. N.º 242. Fevrier pp. 56-60.
- Casos HEWLETT PACKARD, SIEMENS Y TEKTRONIX** en LORINO, P. (1995): «*Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*». Dunod. Paris.
- Caso CHRYSLER** en NESS, J.A.; CUCUZZA T.H. (1995): «Chrysler and Safety-kleen are models for how to get employees to embrace activity-based management: Tapping the Full Potential of ABC». *Harvard Business Review* (July-August); pp. 130-138.
- ABC in a Virtual Corporation** en Tim R.V. Davis and Bruce L. Darling (1996). *Management accounting* (October); pp. 18-26.
- Caso de empresa japonesa de fabricación de componentes del automóvil** en Prieto Moreno M.Begoña (1993). *Cambios en los Sistemas Internos de Información Contable. Análisis de un caso*. Edición en microficha del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valladolid. ISBN: 84-7762-415-1.

3. Conclusiones al estudio de casos planteado.

3.1. Conclusiones relacionadas con el papel asumido por la contabilidad de gestión en las organizaciones analizadas.

A partir de las ideas extraídas del estudio realizado, podemos afirmar que las empresas actuales se encuentran en una fase evolutiva en la que dedican una gran parte de los esfuerzos a incrementar el conocimiento que posibilite la mejora de los rendimientos y la consecución de los objetivos propuestos.

En este sentido, la contabilidad de gestión, en las empresas analizadas, contribuye:

- A transmitir conocimiento a los individuos con capacidades de decisión asignadas. Esta información les resulta decisiva para alcanzar un mayor conocimiento de las operaciones en las que intervienen, perfeccionando el proceso de toma de decisiones y llegando a conocer cómo les afecta el reparto del excedente o de la pérdida. Supone una excelente guía de transmisión de aquello que es esencial para el desarrollo de la empresa.
- A implusar el desplazamiento del poder de decisión a los individuos con conocimiento, puesto que los sistemas de contabilidad internos también resultan útiles -como instrumentos de vigilancia y de garantía de la actuación de las partes contratantes- para separar la gestión de la decisión y el control de la misma.

Esta doble utilidad produce un efecto de retroalimentación entre sí. La información contable, al transmitir conocimiento, favorece la asignación de capacidades de decisión que, a su vez, alimenta el proceso de adquisición de conocimiento.

En este sentido, se observa en las empresas actuales una favorable disposición hacia la descentralización de las capacidades de decisión, impulsando su ubicación al lado del conocimiento relevante para la toma de decisiones, mejorando así la gestión de la decisión.

3.2. Conclusiones relacionadas con la explicación de la elección de los procedimientos contables internos incorporados.

Las empresas comienzan a construir sistemas de costes basados en las actividades, sistemas ABC, por ser éstos los más adecuados para desplegar la estrategia de la empresa en todos los rincones de la organización, es decir, para que la especificación del sistema de medida y evaluación del rendimiento represente la especificación de la función objetivo. En definitiva, porque son los más

adecuados para mitigar los problemas de información asimétrica y reducir así los costes contractuales y de producción; es decir, los más adecuados para transmitir conocimiento, favorecer la asignación de capacidades de decisión y controlar sus consecuencias.

El énfasis que este modelo de costes manifiesta:

- por la búsqueda, representación y control de los diferentes inductores o causantes de costes y actividades,
- por vincular a los mismos con las variables estratégicas,
- por representarlos cuantitativamente a través de los indicadores del rendimiento y unidades de medida de las actividades, es decir, de parámetros descriptores de sus principales características de rendimiento, y
- por enfocar el mismo hacia el cálculo de los costes de los productos u otros objetos de coste, como variable estratégica integradora y dependiente de los diferentes tipos de inductores en él descritos,

nos hace pensar en él como el más acorde con los planteamientos que desde el inicio hemos expuesto. Es decir, como un factor de influencia capital para incrementar el conocimiento y la innovación -fuentes de valor de la empresa- y alcanzar los objetivos estratégicos.

Mediante el análisis realizado y la documentación aportada, pretendemos identificar las razones que han impulsado los cambios, así como los resultados obtenidos.

Para ello, hemos estructurado el análisis final de las conclusiones de las diferentes experiencias en torno a las dos cuestiones siguientes:

¿Cuáles han sido las razones por las que las empresas estudiadas han decidido modificar o completar su sistema de cálculo de costes hacia un modelo *ABC*? y, ¿cuáles han sido los resultados, que, con carácter general, se han obtenido en la mayoría de las empresas analizadas?

3.2.1. Conclusiones acerca de las razones que motivaron el cambio.

Las empresas estudiadas disponían ya de un sistema de costes de partida. Decidir el cambio no fue una cuestión sencilla de abordar, el peso de la costumbre, en general, no es muy ligero. El cambio en los sistemas de costes ha supuesto una ruptura en relación con los datos anteriores. Sin embargo, el hecho de disponer de señales anteriores y conocer su evolución en el tiempo ha resultado interesante.

En todos los casos, las empresas han decidido introducirse en nuevas aproximaciones para el cálculo de sus costes, porque el sistema seguido no les resultaba satisfactorio. En el caso de empresas productoras de varios productos los interrogantes sobre cuáles eran los productos más rentables y los segmentos de mercado más interesantes, estaban sin resolver. Resultaba imprescindible información precisa sobre los costes para definir el precio de venta de manera pertinente.

Por otra parte, la frecuencia de lanzamiento de nuevos productos se ha acentuado y, en consecuencia, su ciclo de vida ha disminuido. Los sistemas de costes establecidos no conseguían integrar correctamente la ascensión de la multiplicidad y la diversidad de productos.

Los costes así calculados, se veían cada vez más criticados, argumentando que incorporaban una parte excesiva de cargas indirectas. Las claves de reparto para su imputación se consideraban, a menudo, arbitrarias. En definitiva, los costes no servían para una toma de decisiones fiable.

Otra razón por la que las empresas han buscado nuevos sistemas, ha sido la constatación de que su sistema no les permitía analizar la rentabilidad comparada de sus diferentes clientes. A pesar de que en algunos casos intuían la existencia de clientes no rentables, no disponían de cifras para poner en evidencia esta intuición.

Otra preocupación que ha provocado la revisión de los sistemas de costes existentes, ha sido la necesidad de disponer de un sistema de información, que permita conocer las causas que posibiliten una reducción de aquellos costes que no impliquen una pérdida de valor de los productos y servicios ofertados a los clientes. Ofertar productos y servicios de máxima calidad, en el menor tiempo y al menor coste posible, es un imperativo de primer orden en las empresas analizadas. Ello ha supuesto la necesidad de introducir sistemas de costes centrados en la medición, seguimiento y control de los elementos descritos y enfocados a suministrar información relevante para los diferentes niveles de decisión de los individuos integrantes de la organización.

3.2.2. Conclusiones acerca de los resultados obtenidos.

En todas las empresas analizadas han aparecido resultados positivos, dependiendo su nivel del grado de avance en la implantación de su nuevo sistema de costes basado en las actividades. Los más notables son los siguientes:

- Precios de coste más pertinentes.
- Reflejo fiel de los procesos reales y una visión más clara de la rentabilidad de productos y clientes.
- Gran ayuda para la fijación de precios de venta.

- Mejor comprensión del origen de los costes y los factores de rendimiento.
- Mayor conocimiento de los procesos creadores de valor, trasladando a todo el personal de la empresa la reflexión sobre cuáles son las variables determinantes para la realización de los objetivos asignados.
- Su contribución a la disminución de decisiones disfuncionales se ha visto materializada en la mayoría de los casos en un incremento de la productividad, una reducción de la duración del ciclo y una disminución de existencias.
- En todos los casos se ha introducido el apoyo de técnicas de participación con el fin de alimentar el proceso de iniciación e incitación de acciones tendentes a adquirir un mayor conocimiento que han posibilitado la innovación necesaria para lograr los resultados alcanzados.
- Se ha impulsado el establecimiento de cuadros de mando.
- Puesta en evidencia de disfunciones que han posibilitado una nueva reorganización interna.
- Interesante instrumento para el diagnóstico: ha mejorado la rapidez y claridad en el análisis de la evolución de los costes.
- Ha favorecido la descompartimentación interna de la empresa. El análisis de los procesos introducido por el ABC ha propiciado la coordinación transversal y la medida del rendimiento conjunto, es decir, el pilotaje común de los factores clave del éxito.
- Mejora la orientación del marketing, al permitir una visión más realista de los márgenes por productos y clientes.

Las distintas experiencias analizadas avalan al modelo planteado como el soporte necesario para representar una visión transversal e integradora de la empresa orientada a un cálculo de costes menos incierto y a un mejor aprovechamiento de los recursos por parte de todos los miembros de la organización. La incorporación de las diferentes medidas del rendimiento introducidas en cada caso, representativas de los factores clave considerados en cada organización por su nivel de desagregación y de acercamiento al personal alcanzado, han conseguido implicar a éste de una manera más efectiva en la consecución de los objetivos estratégicos, convirtiendo al sistema en su conjunto en menos vulnerable y, en consecuencia, más capaz de proporcionar ventajas competitivas.

En suma, el modelo propuesto entendemos que contribuye a reducir considerablemente la asimetría en la información y la incertidumbre, facilitando la toma de decisiones eficientes en todos los niveles y contribuyendo, como mecanismo de transmisión de conocimiento, de motivación y de control global, a una mejora en la eficiencia global de la empresa, constituyéndose en una parte fundamental de su tecnología contractual eficiente.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1989): *Introducción a la contabilidad directiva. Diagnóstico, planificación y control*. Donostiarra. San Sebastián.
- AZOFRA, V. y PRIETO, M.B. (1996): *La Teoría Positiva de la Contabilidad en los Sistemas de Información Contable Internos*. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda.
- BAIMAN, S. (1982): «Agency Research in Managerial Accounting: A survey». *Journal of Accounting Literature*, (Spring); pp. 154-213.
- BAIMAN, S. (1990): «Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n.º 4; pp. 341-372.
- BAKER, G.P. y OTROS (1988): «Compensation and Incentives: Practice Vs. Theory». *The Journal of Finance*; pp. 593-616.
- BESCOS P.L. Y MENDOZA C. (1994): *Le management de la performance*. Malesherbes. Paris.
- BLANCO DOPICO, I.; GAGO RODRÍGUEZ, S. (1992): «La relación Información/Comunicación como base de la estructura de la Contabilidad de Gestión». *Técnica Contable* 526, (Octubre); pp. 613-618.
- BOUQUIN, H. (1993): *Comptabilité de Gestion*. Dalloz. Paris.
- BRICKLEY, J.; SMITH, C. y ZIMMERMAN, J. (1996): *Organizational Architecture: A Managerial Economics Approach*. Ed. Richard D. Irwin.
- BROUSSEAU, E. (1993): «Les Théories des Contrats: Une Revue». *Revue Economie-Politique*, 103 (1), (Janvier/Fevrier).
- BROWNELL, P.; CHENHALL, R. (1988): «The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable». *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13.
- CARMONA MORENO, S. (1989): «La contabilidad como instrumento de legitimación». *Técnica Contable*. Tomo XLI, pp. 350-358.
- CARMONA MORENO S. (1993): *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda.
- CASTELLÓ TALIANI, E. y LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos.
- CASTELLÓ TALIANI, E. y LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1995): *Gestión integral de costes: la gestión por actividades y el coste objetivo*. VIII Congreso de AECA. Ediciones AECA. Madrid. pp. 621-643.

- COASE, R.H. (1990): «Accounting and the Theory of the Firm». *Journal of Accounting and Economics*, 12; pp. 3-13.
- COOPER, R. (1990): «Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing systems». *Journal of Cost Management*, vol. 4, n.º 3.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1992): «Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage». *Accounting Horizons*, (September); pp. 1-13.
- COOPER, R. (1993): «Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités. 1.ª Partie. Expériences pratiques d'ABC». *Revue Française de Comptabilité*. N.º 249. Octobre pp. 59-68.
- DEMSKI, J.; KREPS, D. (1982): «Models in Managerial Accounting». *Journal of Accounting Research*, 20, (Supplement); pp. 117-160.
- EGGERTSSON, T. (1995): *El comportamiento económico y las instituciones*. Alianza Editorial. Madrid.
- FREDERICKSON J.R. (1992): «Relative Performance Information: The Effects of Common Uncertainty and Contract Type on Agent Effort». *The Accounting Review*, vol. 67, n.º 4. (October); pp. 647-669.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1992): *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- HAYEK, F.A. (1945): «The Use of Knowledge in society». *The American Economic Review*, vol. 35, n.º 4; pp. 519-530.
- JENSEN, M.C.; MECKLING, W.H. (1976): «Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership structure». *Journal of Financial Economics*, (October); pp. 297-360.
- JENSEN, M.; MECKLING, W. (1986): *Knowledge, Control and Organizational Structure*. Working paper. University of Rochester.
- JENSEN, M.C.; MECKLING, W.H. (1996): «Conocimientos específicos y generales y estructura organizativa». *Harvard Deusto Business Review*. N.º 70. Enero-Febrero.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. (1988): *La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la Contabilidad de Gestión*. Plaza y Janés.
- KAPLAN, R.S. (1984): «The Evolution of Management Accounting». *The Accounting Review*, (July).
- KAPLAN, R.S.; COOPER, R. Y OTROS (1994): «Gestión de la actividad más allá del coste». *Finanzas y Contabilidad*. Harvard-Deusto. pp. 36-44.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1996): «Using the balanced scorecard as a strategic management system». *Harvard Business Review*. Vol. 74, n.º 1. January-February.
- KLEIN, B. (1983): «Contracting Costs and Residual Claims: The Separation of Ownership and Control». *Journal of Law & Economics*, (June); pp. 367-374.

- LEBAS, M. (1991): «Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités». *Revue Française de Comptabilité*. N.º 226. Septiembre pp. 47-63.
- LEBAS, M. (1992): «L'ABM ou le Management Basé sur les Activités». *Revue Française de Comptabilité* 237, (Septiembre); pp. 61-66.
- LIZCANO, J. (1997): Documentación facilitada en Tertulias de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid.
- LORINO, P. (1995): *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*. Dunod. Paris.
- MEVELLEC, P. (1993): *Outils de gestion: la pertinence retrouvée*. Malesherbes. Paris.
- MITROFF, I.I.; BETZ, F.; PONDY, L.R.; SAGASTI, F. (1974): «On Managing Science in the Systems Age: Two Schemas for the Study of Science as a Whole Systems Phenomenon». *Interfaces*, (May); pp. 46-48.
- NORTH, D.C.; THOMAS, R.P. (1987): *El nacimiento del mundo occidental. Una nueva historia económica (900-1700)*. Siglo Veintiuno de España. Madrid.
- SÁEZ TORRECILLA, A. Y OTROS (1994). *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Volumen I. McGraw Hill.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1979): «The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses». *The Accounting Review*, vol. 54, n.º 2, (Abril); pp. 273-305.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1983): «Agency Problems, auditing, and the theory of the firm: Some Evidence». *Journal of Law and Economics*, vol. 26 (octubre); pp. 613-633.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1990): «Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective». *The Accounting Review*, vol. 65, n.º 1, (Enero); pp. 131-156.
- WHITTINGTON, G. (1991): «Accounting and Economy». En EATWELL, J; MILGATE, M.; NEWMAND, P. (eds.): *The New Palgrave: a Dictionary of Economics*. The MacMillan Press Limited. London.
- YIN, R.K.(1981): «The Case Study as a Serious Research Strategy. Knowledge». *Creation, Diffusion, Utilization*. (September); pp. 97-114.
- ZIMMERMAN, J.L. (1979): «The Cost and Benefits of Cost Allocations». *The Accounting Review*, (July); pp. 504-520.
- ZIMMERMAN, J.L. (1995): *Accounting for decision Making and Control*. Ed. Richard D. Irwin. United States of America.