

LOS SISTEMAS DE COSTES CONVENCIONALES Y EL MÉTODO ABC: ANÁLISIS COMPARATIVO

(Conventional Cost Systems and ABC Model: A Comparative Analysis)

Angel Saez Torrecilla

Catedrático de la Universidad Nacional de Educación a Distancia

RESUMEN

A fin de proporcionar una mejor respuesta a los nuevos problemas a que se enfrentan sus usuarios, el carácter dinámico de la Contabilidad de Gestión se pone de manifiesto en el desarrollo de nuevas técnicas de gestión más acordes con la evolución del entorno productivo y empresarial. En este sentido, una de las principales técnicas de gestión desarrollada en la última década ha sido el modelo ABC. En el presente trabajo se realiza un análisis comparativo entre el modelo tradicional de costes completos y el ABC a través del estudio de las distintas etapas del proceso de cálculo y asignación de costes seguidas en este último modelo.

Palabras clave: costes, sistemas de costes, método ABC.

ABSTRACT

In order to provide a better answer to the new problems that their users must face, the dynamic character of Management Accounting is highlighted in the development of new management techniques more suited to the evolution of a productive and managerial environment. In this sense, one of the major management accounting techniques developed over the last decade has been the ABC model. In this paper we carry out a comparative analysis between the traditional full-costing model and the ABC through the study of the different stages of cost calculation and allocation process in the latter model.

Key words: cost, cost systems, ABC.

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad avanza dentro de una cierta tensión en el binomio tradición-progreso; esta tensión es muy fuerte en algunos períodos y más débil en otros. Todos

(*) Este trabajo fue presentado como Ponencia en la Iª Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión, celebrada en la Universidad de Barcelona el 18 de noviembre de 1994.

estaremos convencidos de que estamos pasando una época de alta tensión, caracterizada, entre otras cosas, por la aparición de nuevos modelos de contabilidad de costes, entre otras cosas; entre ellos hay que destacar, a mi modo de ver, el modelo ABC y el modelo "target costing".

Cuando aparece un modelo de contabilidad, lo inmediato es hacer un estudio comparativo con el existente; esto ocurre en cualquiera de las ramas de la Contabilidad. Todos hemos sido testigos, y probablemente protagonistas del análisis y discusión de las ventajas e inconvenientes del Plan General de Contabilidad de 1990 respecto del Plan General de Contabilidad de 1973.

Estaremos de acuerdo en que, en un principio, la mayor parte de los artículos, libros, conferencias y cursos dedicaban una parte más o menos amplia a examinar el nuevo PGC desde la plataforma del PGC anterior. Esto tenía sus ventajas, especialmente para quienes estaban familiarizados con el PGC anterior.

A mi modo de ver, está ocurriendo algo parecido con los nuevos modelos de Contabilidad de Costes. Ciñéndome al modelo ABC, podríamos hacer un contraste de los libros que sobre él han ido surgiendo, y comprobaríamos que lo normal es ocuparse de presentar las ventajas del modelo ABC sobre los demás modelos.

Esta tarea de destacar las ventajas del modelo ABC está especialmente cuidada en la obras que se dedican sola y exclusivamente al modelo ABC, de las que ya empieza a existir abundante representación. Esto es debido en parte a lo que pone de manifiesto Brausch (1992, p. 42-46): si los nuevos modelos de contabilidad de costes no se comercializan, pueden fracasar. Y esto es así, entre otras razones, porque, como han señalado Scapens y Roberts (1993) existe una resistencia al cambio.

Creo que en este momento hay una preocupación mayor, si cabe, por dejar claro como se puede avanzar de los modelos implantados en las empresas al modelo ABC, con diferentes planteamientos. Como muestras bien distintas de ello tenemos dos trabajos recientes: uno de ellos de Lebas (1994), más teórico y encuadrado en la corriente europeo continental y otro de Keegan y Eiler (1994), más práctico y enmarcado en la línea anglosajona.

Con estas ideas previas emprendemos el desarrollo de esta ponencia, que descansará sobre los siguientes puntos.

2. EL ANÁLISIS CLÁSICO DE LAS VENTAJAS DEL MODELO ABC

Entendemos por análisis clásico el planteado por Kaplan y Cooper y que han sido reflejados reiteradamente en muchos de sus escritos, incluso apelando a los mismos o parecidos casos para ilustrar las explicaciones.

Es más, en otros trabajos referentes al análisis comparativo del modelo ABC con otros modelos preexistentes, también se hace alusión a los mismos casos de Kaplan y Cooper. Por ejemplo:

- Drury en su extendidísimo trabajo: "Contabilidad de Costes y Gestión". En ella llama la atención sobre la ventaja que ofrece el modelo ABC sobre el modelo tradicional cuando el coste de algunas actividades relacionadas con un producto no guardan relación con el volumen de producción del mismo.

- La conocida obra de Boisvert: "Le Contrôle de Gestion. Vers une pratique renouvelée". Aquí se lleva a cabo un estudio muy detenido de los propios casos propuestos por Cooper para poner de manifiesto que los modelos convencionales consienten distorsiones debidas a dos causas fundamentales:

- La proporción de los gastos generales en el coste de los productos es cada vez mayor, en detrimento de la mano de obra directa y de la materia prima, con lo que se plantean problemas en la aplicación de la base de imputación.

- Las bases de imputación de los costes a los productos están ligadas al volumen o cantidad de productos terminados, reflejando cada vez menos el comportamiento real de los costes que se imputan.

3. NECESIDAD DE UN ANÁLISIS DISCRIMINANTE

Creo que hay que empezar por reconocer de entrada que, el análisis de la ventajas o inconvenientes del modelo ABC sobre los modelos implantados, exige situarse adecuadamente en la realidad en que se va a realizar el análisis. Y para ello, conviene considerar los diferentes modelos vigentes y las distintas empresas en que se puede plantear la conveniencia de implantar el modelo ABC.

Vamos a aprovechar para ver algunas cuestiones que pueden ser independientes de la ubicación a que me acabo de referir.

3.1. Los diferentes modelos vigentes

En primer lugar, hemos de señalar las ventajas e inconvenientes del modelo ABC respecto de modelos concretos: costes históricos o costes estándar; costes completos o costes variables y sus posibles combinaciones, que mostramos en la tabla I.

Además, de todos los modelos de la tabla I cabe una interpretación europeo continental e interpretación anglosajona.

Tabla 1
Modelos convencionales de costes

	COSTES COMPLETOS	COSTES VARIABLES
COSTES HISTÓRICOS	1. Costes completos históricos	2. Costes variables históricos
COSTES ESTÁNDAR	3. Costes completos estándar	4. Costes variables estándar

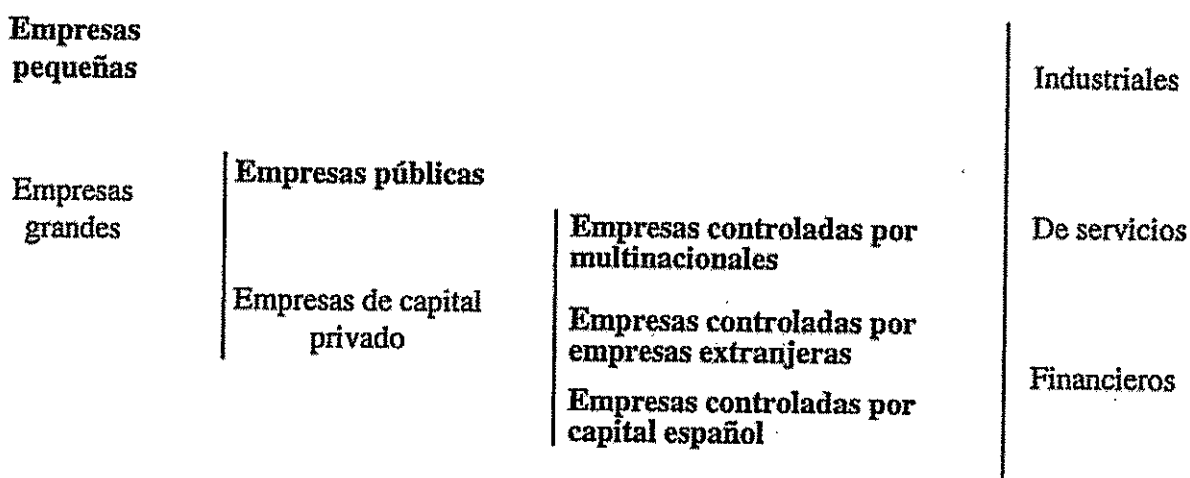
3.2. Los diferentes tipos de empresas

Hemos de plantear el análisis comparativo en realidades empresariales concretas. Es decir, y ajustándonos un poco a la realidad española, cabría diseñar la siguiente clasificación de las empresas:

Podríamos diferenciar, en principio los diferentes tipos de empresas que muestra la figura 1.

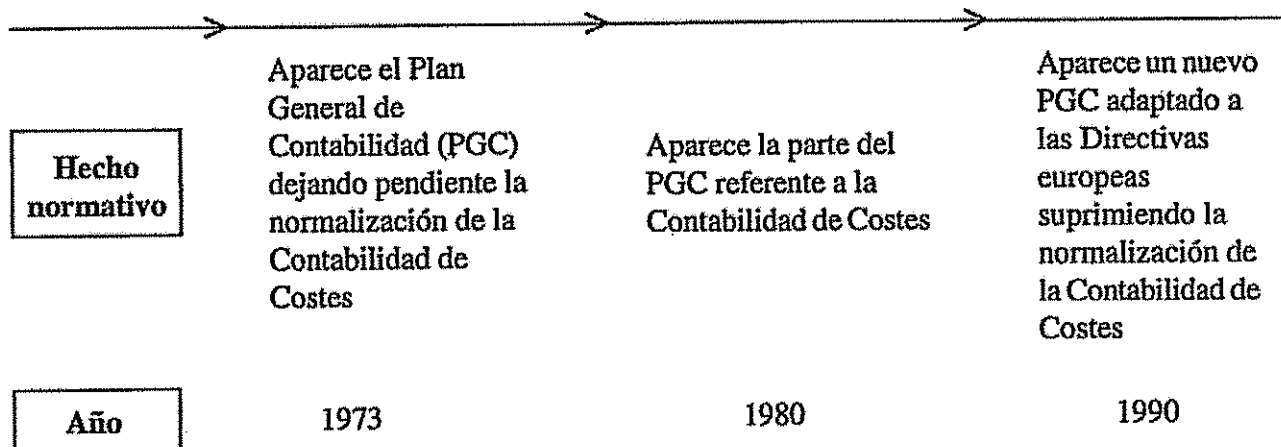
En primer lugar, hay que dejar constancia de que el panorama empresarial español ha cambiado extraordinariamente en los últimos diez años, y muy especialmente desde la entrada en la Unión Europea en 1986.

Figura 1
Clasificación de las empresas



Y, en segundo lugar, hay que señalar que en nuestro país se ha producido una experiencia interesante en lo que se refiere a normalización contable. Una de sus características ha sido precisamente el cambio de postura de la normalización contable española respecto de la Contabilidad de Costes. Lo mostramos en la figura 2.

Figura 2
Una experiencia de normalización



Como vemos en la figura 2, en cada una de las últimas décadas, la empresa española se ha encontrado con una situación diferente en lo que se refiere a la normalización contable de la Contabilidad de Costes. En la década de los años setenta la empresa española diseña su Contabilidad de Costes despreocupada de la normalización contable. En la década de los años ochenta cuenta con un Plan de General de Contabilidad que afecta a la Contabilidad de Costes. Y, por último, en la década de los años noventa se vuelve a prescindir de la normalización contable en el campo de la Contabilidad de Costes.

3.3. Algunas cuestiones comunes

Hay algunas cuestiones que se pueden quizás planear en general, y la doctrina así lo ha venido haciendo, es la identificación del modelo con alguno de los modelos existentes. El debate se puede sintetizar en las siguientes posiciones:

- Primero, se ha eliminado la posibilidad de que pueda considerarse el modelo de "direct costing". Se considera que debido a los efectos de la tecnología moderna, los costes directos tienen un escaso valor respecto de los costes indirectos y por lo tanto el modelo de "direct costing" ha perdido virtualidad (Lorino, 1991) y debe ser sustituido por otro.

- Segundo, se ha mantenido la tesis (Kaplan, 1989) de que se trata de un perfeccionamiento del modelo de "direct costing" o costes variables. Se fundamenta en que el modelo ABC perfecciona los criterios de clasificación de los costes en fijos y variables, lo que lleva a la eliminación de los costes indirectos. De esta manera estamos ante un modelo de "direct costing" ampliado a todos los costes.

- Tercero, puede defenderse que estamos en un modelo de costes completos en cuanto a que consigue que absolutamente todos los costes pasen a formar parte del coste de los productos. Solamente se plantearía la excepción de los costes a nivel de empresa, aunque una parte de la doctrina deja abierta la puerta a una asignación arbitraria de estos costes.

- Cuarto, podría plantearse que el modelo ABC es un modelo diferente a los conocidos en el momento de su aparición. Se trata de un modelo que tiene elementos de los demás modelos conocidos en el momento de su aparición.

3.4. Las coordenadas para un análisis comparativo más completo

Para llevar a cabo un análisis más concreto vamos a fijar las referencias. Así, mientras no digamos otra cosa:

- vamos a situarnos básicamente en la interpretación europeo continental, y,
- en una tipo de empresa grande, controlada por capital español.

La interpretación europeo continental, con origen en la doctrina alemana, es subyacente en gran parte de los modelos aplicados por las empresas grandes de capital español.

Desde hace tiempo venimos hablando de la existencia de esta interpretación, que ha experimentado avances importantes tanto en la doctrina francesa, con una cierta homogeneidad, y en la doctrina española, con una clara heterogeneidad.

La doctrina francesa es sin duda la que más se ha preocupado por estudiar los avances que ha representado el modelo ABC respecto de los modelos de costes vigentes, y de señalar donde se ha producido un cambio notable y donde solamente una adaptación.

3.5. El diseño del modelo de costes completos y del modelos ABC. La Posición de la doctrina francesa

Conviene diferenciar el diseño del proceso contable en sí. Dentro de lo que es el diseño, Lebas (1994) ha planteado una diferencia entre el modelo ABC y el modelo tradicional, que puede estar representado perfectamente por el modelo de costes completos históricos.

De entrada expone el diseño del modelo tradicional basado en las secciones,

que se ajusta al esquema de la figura 3. Los costes de los recursos consumidos se reparten entre los centros de responsabilidad. En estos se elige una unidad de obra, que se consume bien por los centros, cuando hay prestaciones entre ellos, bien por los productos. En cualquier caso la asignación se hace a prorrata del "consumo" de las unidades de obra.

Lebas (1994) apunta algunas perversiones surgidas en la práctica que han tenido tres consecuencias:

En primer lugar, se ha tendido a elegir como unidad de obra la hora de mano de obra y la hora máquina, con cierta preferencia por aquella.

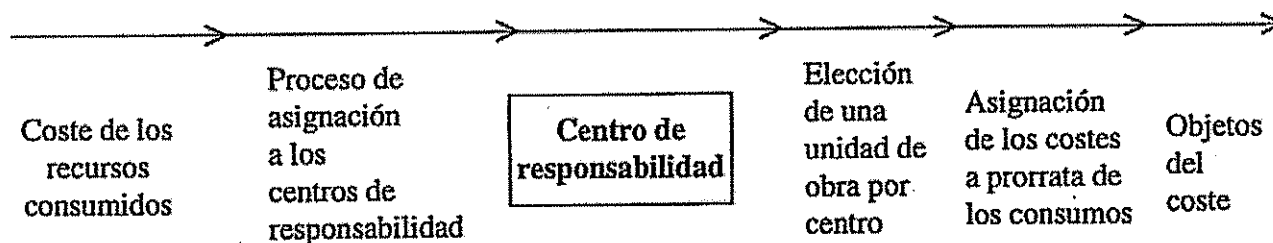
En segundo lugar, se ha producido una aparente fascinación por la complejidad, que ha llevado a un excesivo número de centros cada vez más ajenos a la función de centros de responsabilidad y

En tercer lugar, los cálculos de las prestaciones recíprocas que hacen perder de vista todas las posibilidades de influir en la causa de un desfase en los costes.

Y la conclusión a que se llega tras este análisis es que, si bien este modelo está mejor concebido que el modelo anglosajón, en la práctica ha caído en los mismos defectos. El primero es que los costes constituyen una fatalidad que es preciso que sean absorbidos por los productos y después por los servicios; y el segundo es que el coste se considera un instrumento esencial de la gestión y de la adopción de decisiones.

Después volveremos sobre la posición de la doctrina francesa.

Figura 3
El diseño de los costes de acuerdo con el modelo convencional



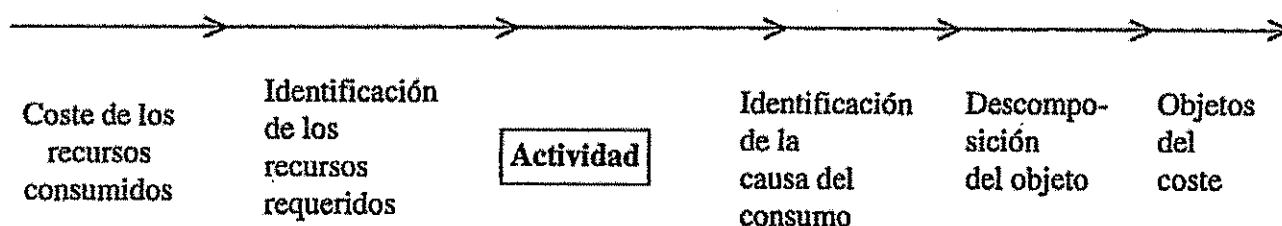
En definitiva, lo que observamos en este planteamiento de Lebas es una especie de rendición de la línea de defensa que había venido manteniendo la doctrina francesa, en defensa de los esquemas de su versión siempre interesante de la interpretación europeo continental.

De esta forma, se produce una conversión al modelo ABC por considerar que implica una revolución en la inversión en la lógica, derivada de haber introducido la

causalidad en el cálculo de los costes finales; puede verse a este respecto la figura 4.

Los costes no se consideran una fatalidad, sino que deben ser gestionados adecuadamente. Es a través de las actividades como se consigue la reducción de los costes, atendiendo al principio fundamental: los productos son la causa de las actividades y las actividades son la causa de los costes. Entre las actividades y los productos se efectúa la conexión a través de los generadores de costes.

Figura 4
El diseño de los costes de acuerdo con el modelo ABC



De esta manera se sostiene que el diseño del modelo se invierte, arrancando del objeto del coste, y de su adecuada descomposición; el objeto del coste debidamente descompuesto pondrá de manifiesto cuales son las causas del consumo de las actividades, que a su vez revelarán los recursos requeridos.

4. EL PROCESO CONTABLE EN EL MODELO DE COSTES COMPLETOS Y EN EL MODELO ABC

Vamos a ir siguiendo las etapas que ya conocemos del modelo ABC presentando en paralelo análogo desarrollo contable de acuerdo con el modelo de costes completos por centros de actividad de corte europeo continental. De esta manera intentamos establecer un puente lógico entre ambos modelos de acuerdo con el desarrollo hecho por Saez Torrecilla, Fernández Fernández y Gutiérrez Díaz (1993, p. 210-236).

4.1. La localización de los costes en los centros y el cuadro de distribución

El proceso de asignación de las cargas indirectas respecto del producto a cada uno de los centros es similar en ambos modelos, por lo que una vez clasificadas se procederá a su distribución entre cada uno de los centros en los que se han originado.

A mi modo de ver, en esta fase nos jugamos la posibilidad de auténticos centros de responsabilidad. Difícilmente podremos hablar de centros de responsabilidad, si no conocemos los costes que se incorporan en cada uno de ellos y, por lo tanto, no tendremos la posibilidad de tomar medidas correctoras de la gestión.

4.2. Identificación de las actividades y la actividad de cada centro en su conjunto

La identificación de las actividades que se realizan en cada centro es una tarea específica del modelo ABC. Lo cual no quiere decir que en el modelo de costes completos tradicional no se prestase atención a la actividad; sin embargo, esta era la actividad del centro en su conjunto.

En efecto, uno de los aspectos que caracterizan al modelo de costes completos son los centros de actividad. Y de cara a su posible relación con el modelo ABC hemos de hacer algunas consideraciones:

- La primera es que el modelo de costes completos emplea unos centros que se responsabilizan de una parte de la actividad productiva, se trata de actividades muy amplias, pero que por eso no dejan de tener esta naturaleza. Por ejemplo, el Centro de Compras, como centro de actividad, consiste en realizar aquellas tareas que permiten que los centros de transformación reciban los materiales adquiridos y almacenados por el centro de compras en su determinado momento.

- La segunda es que la unidad de obra empleada para asignar los costes del centro es un auténtico generador de costes. En el caso de la sección de compras, la unidad de obra es el valor de los materiales comprados. Y en ese punto el modelo está abierto para utilizar cualquier unidad de obra con las mismas características que pueda tener el generador de costes en el modelo ABC.

El modelo ABC trata de plantear actividades más pormenorizadas dentro de esa misma actividad productiva. Lo podemos ver en el ejemplo que ilustra la tabla 2. En él vemos como dentro de cada centro pueden aparecer diferentes actividades, y como hay actividades que son comunes a varios centros.

Tabla 2
Actividades desarrolladas por los diferentes centros

CENTROS DE ACTIVIDAD			
COMPRAS	PRODUCCIÓN I	PRODUCCIÓN II	DISTRIBUCIÓN
Emisión de órdenes de compras	Corte de madera	Barnizado de la madera	Emisión de órdenes de venta
Inspección y control de calidad de los lotes recibidos	Pulimiento de la madera	Montaje de las mesas	Embalaje de lotes
Mantenimiento de los materiales en almacenes	Puestas a punto de la maquinaria	Puestas a punto de las maquinarias	Facturación y envío de los pedidos
	Transporte interno de materiales	Transporte interno de materiales	
	Inspección y control de calidad de los lotes en proceso	Inspección y control de calidad de los lotes en proceso y terminados	
		Cambios de ingeniería	

Aún cuando suele ser usual la identificación de actividades en todos los centros, hemos marginado ya del proceso a los centros auxiliares de Administración, Conservación y Financiación, por cuanto las actividades que en ellos se ejecutan pertenecen al grupo de actividades relacionadas con la empresa, que como se sabe, bajo el planteamiento de los sistemas ABC, no deben entrar a formar parte del coste de los productos.

Sin embargo, probablemente una buena parte de la doctrina y la práctica contable que hasta ahora ha venido defendiendo la importancia de los mencionados centros de actividad, especialmente los de Administración y Financiación, y la calificación de productiva de esa actividad. No obstante, el problema que encontrará esta corriente será la justificación de esos centros de actividad como capaces de añadir valor al producto.

Pero ha de insistirse en que las actividades que tienen lugar en esos centros deben siempre identificarse, ya que, no obstante su irrelevancia a efectos de los procesos de asignación, supone una información esencial para gestionar adecuadamente las diferentes tareas que en ellos tienen lugar.

4.3. Reparto de los elementos del coste entre las actividades

En esta etapa carece de correspondencia en el modelo de costes completos europeocontinental. La distribución del coste de cada centro entre las distintas actividades que en el tienen lugar, suele llevarse a efecto, generalmente, de una manera sencilla, por cuanto en la mayoría de las ocasiones resultará fácil identificar esos costes con las actividades; sobretodo cuando el planteamiento es de diseñar actividades de tal manera que todos los costes sean directos.

Hemos de advertir que ante situaciones complejas, deberán establecerse las bases de reparto más convenientes de manera que a cada actividad se le repercutan los costes que auténticamente ha causado; en cualquier caso, la bondad del reparto que tiene lugar en esta etapa dependerá, en gran medida, de la información disponible al respecto en el ámbito de cada centro.

4.4. Determinación de los generadores de costes y su comparación con las unidades de obra

La determinación de los generadores de costes o "cost-drivers" posee una fuerte correspondencia con la elección de las unidades de obra utilizada en el modelo europeo-continental que utiliza centros de actividad. Desde luego cuando se plantea la unidad de obra en los términos en que lo hemos hecho más arriba.

Desde el punto de vista de la asignación, existen unas claras similitudes entre generadores y unidades de obra. Así, pueden considerarse comunes los tres requisitos siguientes, que se exigen a las unidades de obra:

- Que ha de ser expresión de sus pretensiones.
- Que han de ser homogéneas y
- Que han de ser fácilmente medibles y controlables.

Pero a pesar de esas similitudes, hay también que destacar ciertas diferencias entre las unidades de obra y los generadores de costes:

- La homogeneidad atribuida a la unidad de obra es genérica, o al menos más genérica, lo que le comporta menor grado de representatividad de los costes que intenta homogeneizar, que son todos los del centro. Así, una misma unidad de obra, como puede ser la hora/máquina, engloba a costes tan dispares como amortización del equipo productivo, limpieza de la planta, alquiler, mano de obra, transporte interno de materiales, etc.

- De la apreciación anterior se desprende que mientras que para cada centro de actividad existe, generalmente, una sola unidad de obra, habrá en cambio numerosos generadores de costes; al menos tantos como se hayan diferenciado en su ámbito de actuación.

- Y, desde luego, la principal consecuencia es que el generador de costes represente más claramente, y en mayor medida que la unidad de obra, la relación causa-efecto existente entre costes y causantes del coste, de ahí su mayor objetividad como base de asignación de los costes indirectos a los productos.

4.5. La reclasificación de las actividades y el reparto secundario entre centros de actividad

En la comparación que venimos realizando entre el modelo basado en los centros de actividad y los sistemas de asignación basados en el modelo ABC, podemos, sólo a estos efectos, parangonar esta etapa de reclasificación de las actividades con el reparto secundario del modelo de centros de actividad.

Mientras que el modelo basado en los centros de actividad de corte europeocontinental persigue, con esta fase de cesión de costes entre centros de actividad, la repercusión de los costes de los centros auxiliares en los principales, para desde ellos asignarlos a los productos, en el modelo ABC no se procede a diferenciar a efectos de asignación, entre actividades principales y auxiliares.

Por el contrario, todas las actividades (excepto las de nivel de empresas) sean del centro que sean, principal o auxiliar, repercuten sus costes directamente sobre el producto, no contemplándose, por tanto, reparto secundario alguno.

En cambio, el modelo ABC procede a reclasificar las actividades que desempeñen tareas similares, en grupos homogéneos de actividades. Lo hace de esta forma:

a) Puede observarse de manera directa el coste generado por cada actividad que se realiza en la empresa. Así, si existen actividades de inspección y control en diferentes centros, su agrupación permite observar los recursos consumidos o costes generados por la inspección y control en la empresa.

b) Permite asignar los costes a los productos desde grupos homogéneos de actividades, dado que tendrán un generador común. Es decir, este modelo considera inoportuno que puedan tratarse actividades semejantes cada una por su lado, para evitarlo, es preciso reagruparlas.

En nuestro ejemplo, puede observarse que las actividades de:

- Emisión de órdenes de compra y venta.
- Inspección y control de lotes en compras en Producción I y II.
- Puestas a punto de la maquinaria en Producción I y II.
- Transporte interno de materiales en Producción I y II.

desempeñan la misma tarea, debiendo tener, en consecuencia, idénticos generadores o "cost-drivers", por lo que pueden agruparse en conjuntos homogéneos a fin de formar costes totales por actividad. Incluso actividades como pulimentado y barnizado de madera, pueden englobarse formando un sólo coste de actividad por cuanto poseen los mismos generadores, consumen los mismos recursos y realizan tareas similares.

La empresa puede reagrupar las actividades que se repiten en diferentes centros y que tienen un mismo generador de costes, como muestra la tabla 3.

Tabla 3.
Reclasificación de actividades

ACTIVIDADES RECLASIFICADAS	GENERADORES DE COSTES
Emisión de órdenes de compras y ventas	Número de órdenes emitidas.
Inspección y control de calidad	Tiempo / lote
Mantenimiento de materiales en almacén	Kgrs. almacenados
Corte de madera.	Hora/maquina
Pulimentado y barnizado de madera	Hora/hombre
Montaje de mesas	Hora/hombre
Puesta a punto de maquinaria	Número de puestas a punto efectuadas
Tranporte interno de materiales	Números de transportes efectuados.
Cambios ingeniería	Tiempo/cambios
Embalaje de lotes.	Lotes embalados
Facturación y envíos de pedidos	Número de envíos

4.6. Formación del coste del generador y de las unidades de obra

El proceso seguido para el cálculo del coste de cada uno de los generadores es semejante al ya conocido para obtener el coste de la unidad de obra, por lo que esta etapa no representa mayor dificultad. Dado que los costes de cada actividad son consecuencia directa de los generadores relacionados con ella, el coste unitario del generador se obtiene por el reparto de los costes totales de cada actividad entre su número de generadores.

Conviene reflexionar acerca de la repercusión que puede tener la agregación de actividades en los generadores de costes. Las actividades que se agregan son las que tienen una misma naturaleza aunque se relacionen en distintos centros de actividad. Hemos de considerar que el hecho de que tengan la misma naturaleza no implica que en cada centro, en principio, se emplee el mismo generador de costes.

Otro problema que suele plantearse consiste en que las actividades se reagrupen tengan el mismo generador de coste, pero con costes unitarios diferentes en cada centro, consecuencia de que aunque la naturaleza de la actividad sea la misma haya distintos grados de complejidad en su ejecución. Por ejemplo, la puesta a punto de la maquinaria puede ser más laboriosa de realizar en un centro que en otro. Ante estos casos es necesario proceder a realizar, una vez reclasificadas las actividades, la adecuada ponderación o equivalencia entre los costes de los generadores.

4.7. Asignación de los costes de las actividades y de los centros de actividad a los productos

Esta etapa supone el final del proceso de asignación de las cargas indirectas a los productos. Como ya se sabe, el modelo ABC, asigna estos costes en función del uso que de cada actividad haya hecho cada producto, representado en el número de generadores consumidos por cada uno de ellos, por lo que el hilo conductor seguido es muy similar al empleado por el modelo de costes completos europeo-continental.

Será necesario, pues, como paso previo a la imputación de cargas indirectas, conocer con precisión el número de generadores que cada producto ha necesitado en su paso por las distintas actividades.

Con esta información de partida y ya que el coste de cada generador y de cada unidad de obra es conocido puede pasarse directamente a la formación del coste de los materiales y de los productos.

Más allá del cálculo del coste de las ventas tenemos el cálculo de los costes de producción de los diferentes tipos de unidades de productos: Productos en curso, productos semiterminados, mesas modelo X y mesas modelo Y.

La formación del Coste de Producción implica que los distintos centros de producción ceden sus costes de acuerdo con el consumo que han hecho los productos de sus unidades de obra. El número de unidades de obra viene a ser la producción de los centros de actividad.

En el modelo ABC aparecen las diferentes actividades de los centros de producción cediendo sus costes a los productos, en este caso de acuerdo con la cantidad de generadores de costes destinados a cada tipo de productos.

4.8. Asignación de las cargas directas a los productos y formación del coste final

Realmente se trata de dos operaciones diferentes, a las que nos vamos a referir por separado.

A.- Asignación de cargas indirectas a los productos.

El coste de producción de los productos fabricados por la empresa queda definitivamente formado tras la asignación de las cargas directas consumidas por cada uno de ellos, proceso este que debido a la propia naturaleza de las cargas a incorporar (directas), no representa complicación alguna. Y esto es precisamente lo que ha de hacerse tanto en el modelo de costes completos como en el modelo ABC.

B.- Determinación del coste final.

El coste final de acuerdo con el modelo de costes completos se determinará,

añadiendo al coste de producción de los productos vendidos los costes correspondientes a distribución. Para ello daremos dos pasos.

El primer paso consiste precisamente en determinar el coste de producción de las unidades vendidas.

El segundo paso implica que al coste de las ventas hemos de añadir el coste del centro de distribución.

El coste final según el modelo ABC se determinará añadiendo al coste de producción de los productos vendidos los costes correspondientes a distribución. También lo haremos mediante dos pasos.

El primero nos lleva a determinar el coste de producción de las unidades vendidas.

El segundo paso requiere que al coste de las ventas hemos de añadirle el Coste de las actividades relacionadas con la distribución, para llegar ya al coste final.

5. EN LA BÚSQUEDA DE UNA SÍNTESIS

La doctrina francesa en general ha sido consciente desde un comienzo de la importancia del modelo ABC. Sin embargo, ha sido asimismo respetuosa con los avances que se había conseguido en el modelo de costes completos.

Así, Mevellec (1990, p. 145) llega a decir, tras analizar el funcionamiento de las secciones o centros en este modelo, que en el contexto en que el lo describe, el método a base de actividades y el método a base de secciones homogéneas son estrictamente equivalentes.

En la indagación de lo que une en lugar de lo que separa, se ha producido recientemente una propuesta interesante del lado anglosajón, debida a Keegan y Eiler (1994). La posición es abierta hacia una síntesis entre el ABC, al que consideran una técnica y no un sistema y los modelos convencionales.

En cualquier caso, desde el punto de vista de la búsqueda de la síntesis tendríamos que:

- Las empresas pequeñas y medianas no llevan normalmente Contabilidad de Costes; lo que a veces llaman Contabilidad Analítica no tiene nada que ver con la Contabilidad de Costes, se refiere más bien a una Contabilidad General detallada.

- Las empresas medianas probablemente encuentren ventajas en los esquemas de centros de actividad. Hay que tener presente que la actividad desarrollada por un centro en una empresa mediana puede ser más concreta y homogénea que la actividad diseñada dentro de una gran empresa.

- Las empresas grandes, si están controladas por multinacionales o la mayor

parte del capital es extranjero, estarán ya normalmente en la órbita del tipo de gestión que se lleve en los países de origen, que normalmente será más avanzado que el nuestro. Y por lo tanto, es presumible que en el momento oportuno verán implantado un modelo ABC.

- El resto de las empresas grandes de capital privado son las que van conociendo el modelo poco a poco, tratando de conectarlos con los modelos que vienen empleando.

A estas empresas podría interesarles, sin duda, el planteamiento de Keegan y Eiler, defendiendo un nuevo diseño del sistema de Contabilidad de Costes, de acuerdo con una serie de principios que explican detenidamente, y algunos de los cuales nos vamos a referir seguidamente como muestra.

- Subdividir y agrupar los centros de costes adecuadamente. Esto puede potenciar el modelo ABC. Y esto confirma a veces que se han calculado correctamente los costes siguiendo los modelos tradicionales y otras veces pone de manifiesto importantes distorsiones.

- Menor preocupación por los informes contables sobre la mano de obra. Se considera que son muy caros para lo poco relevante que es la información obtenida.

- Es interesante la aplicación del ABC para la elaboración de presupuestos. La aparición de las actividades en el presupuesto puede ser conveniente. Para ello se especificarán las actividades desarrolladas dentro de cada centro y los destinatarios de esas actividades.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Seguro que dentro de pocos años ya no se hable de los modelos convencionales de costes que estamos explicando en nuestras clases a diario. Me cabe poca duda de que incluso el modelo ABC habrá dejado paso a otros modelos que están apareciendo ahora o que surgirán dentro de poco. Sin embargo, muchas de las "piezas" de los modelos conocidos aparecerán en ellos, en esa dinámica, entre la tradición y el progreso, que ha presidido la evolución de la Contabilidad.

Sin embargo, la Contabilidad ha de ser respuesta a los problemas de nuestros días; y entre ellos está, sin duda, el tránsito a los modelos de costes acordes con la Contabilidad Estratégica; uno de ellos es el ABC, igual que otro es el "target costing".

Como sabemos se está produciendo un debate fuerte sobre las ventajas e inconvenientes del modelo ABC respecto de los modelos tradicionales, alineados en post de la interpretación anglosajona y de la interpretación europeo continental.

La línea anglosajona es más proclive al cambio, por cuanto el nuevo modelo significa un avance claro en aspectos que necesitaban una clara revisión.

La línea europeo continental ha sido menos proclive a reconocer que el modelo ABC implique grandes cambios, entre otras razones porque el modelo ABC implica un avance en la misma dirección en que se venían produciendo los progresos desde hace tiempo.

En este sentido, no hay que olvidarse de que hace unos años la doctrina francesa estaba trabajando con lo que se denominaba secciones ficticias, que fueron superadas y sustituidas por secciones reales en cualquier caso. Y en nuestro país, dimos un paso más, haciendo que los centros girasen en torno a la actividad, e incluso veníamos denominándolos centros de actividad.

No obstante, en este trabajo llamamos la atención sobre algunos repuntes de reconocimiento de los defectos de la aplicación del modelo de costes en su versión europeo continental.

En cambio, por el lado anglosajón, se han levantado algunas voces en sentido contrario, es decir, reivindicando la conveniencia de conservar ciertos planteamientos convencionales, dentro de una síntesis que busque una solución razonable.

A nuestro modo de ver, la síntesis entre el modelo ABC y los modelos tradicionales ha de hacerse de acuerdo con la dimensión de la empresa. Y teniendo en cuenta este dato, hallaremos empresas que en buena medida puedan conservar con los debidos retoques, eso sí, el modelo de costes europeo continental basado en centros de actividad. Mientras que las empresas de mayor difusión habrán de ponerse al mismo nivel que la competencia internacional e implantar el ABC y las técnicas más avanzadas dentro de la Contabilidad Estratégica.

BIBLIOGRAFÍA

BRAUSCH, J.M. (1992): "Selling AB", *Management Accounting*, February, p.42-46.

SCAPENS, R.W. y ROBERTS, J. (1993): "Accounting and control: a case study of resistance to accounting change", *Management Accounting Research*, Volumen 4, nº 1, March.

KEEGAN, D.P. y EILER, R.G. (1994): "Let's reengineer Cost Accounting", *Management Accounting*, August, p. 26-31.

LEBAS, M. (1994): "Du count de revient au management par les activités", *Revue Française de Comptabilité*, nº 258, Julie-Août.

MEVELLEC, P. (1990): "Outlis de gestion. La pertinence retoruvè". Editions Comptables Malesherbes, París.

SAEZ TORRECILLA, A., FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y GUTIERREZ DÍAZ, G. (1993): *Contabilidad de Costes y de Gestión*, McGraw Hill, Madrid.