



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

CURSO ACADÉMICO 2020 - 2021

TRABAJO FIN DE GRADO

**UNA REVISIÓN DE TÉCNICAS DE CONTABILIDAD DE
GESTIÓN EN UN ENTORNO DE CRISIS**

**A REVISION OF THE MANAGEMENT
ACCOUNTANCY IN A CRISIS ENVIROMENT**

AUTORA: ANA STRATULAT

DIRECTORA: GEMMA HERNANDO MOLINER

Diciembre 2020

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN Y ABSTRACT.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. LA GESTIÓN DE COSTES EN LAS EMPRESAS EN UN ENTORNO DE CRISIS DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE.	
2.1. INTRODUCCIÓN.....	5
2.2. CONTABILIDAD DE COSTES Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN.....	5
2.3. LA GESTIÓN DE COSTES DESDE LA CONTABILIDAD.....	6
2.4. LA GESTIÓN DE COSTES EN UN ENTORNO DE CRISIS.....	7
3. UNA REVISIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN DE COSTES EN EL ENTORNO EMPRESARIAL ACTUAL	
3.1. INTRODUCCIÓN.....	8
3.2. LA GESTION DE COSTES DE LA CALIDAD.....	8
3.3. LA GESTION DE COSTES DEL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO.....	12
3.4. LA GESTION DE COSTES BASADOS EN ACTIVIDADES.....	15
3.5. ANÁLISIS DE LAS ANTERIORES TÉCNICAS DE GESTIÓN DE COSTES...	19
4. CONCLUSIONES.....	20
5. BIBLIOGRAFIA.....	21

RESUMEN

El presente trabajo se enmarca en la disciplina contable, y concretamente, dentro de la rama "Contabilidad de gestión" o contabilidad interna. El campo de estudio seleccionado en este trabajo es el de las herramientas o técnicas de contabilidad de gestión que fueron propuestas a finales del siglo pasado en un momento de cambio en el modelo competitivo de la empresa; técnicas como el sistema ABC/ABM, el Target Costing, los costes de calidad, los costes del ciclo de vida, etc.

En un contexto de crisis económica a nivel mundial, como el que estamos viviendo, la fuerte caída de la actividad económica conlleva que, entre las actuaciones más importantes de las empresas, figure la gestión de costes. La gestión de costes es fundamental siempre, pero se hace necesario afinar más en esta tarea cuando la situación de crisis es muy aguda; y así, interesa revisar las técnicas de contabilidad de gestión que fueron diseñadas para ello.

Con este trabajo se pretenden alcanzar dos objetivos relacionados: En primer lugar, conocer el estado de la cuestión de "la gestión de costes empresariales en un entorno de crisis". En segundo lugar, analizar la respuesta que tres técnicas de gestión de costes como la Gestión de los costes de calidad, la Gestión de costes del ciclo de vida del producto y el sistema ABM (Activity Based Management, Gestión basada en actividades) pueden tener en una situación de crisis como la actual. Para ambos objetivos se plantea un análisis de contenido de la cuestión correspondiente que se lleva a cabo mediante un análisis documental, metodología de tipo cualitativo y centrada en aspectos descriptivos. Fruto de ambos análisis se obtienen unas conclusiones que son expuestas en el último capítulo junto a las limitaciones de este trabajo.

ABSTRACT

The current assignment is carried out within the framework of the accountancy, and more specifically, in the field of "Accountancy Management" or internal accountancy. The field of study that has been chosen for this assignment is the Management accountancy tools or methods that were proposed at the end of the last century, in a moment of change of the competitive model of a company: methods such as the ABC/ABM system, the Target Costing, the quality costs, the life-cycle costs, etc.

In the context of a global economic crisis such as the one we are living, the relevant drop in economic activity involves, among other costs, the management of expenses. This is always fundamental, but it becomes specially relevant when the crisis situation is severe. That is why it is interesting to check the accountancy measures that were designed for it.

This assignment tries to reach two linked goals: Firstly, to know the state of the topic "the management of business costs in a crisis environment". Secondly, to analyze the response that three different techniques of expenses management, such as the management of quality costs, the management of life cycle costs of the product and the ABM system (Activity Based Management) can have in a crisis situation like the one we have today. For both targets a content analysis is presented, which is carried out by a documentary analysis, quantitative methodology and focused on descriptive aspects. As a result of both analysis we get some conclusions that are present in the last unit, along with the limitations of this assignment.

1. INTRODUCCIÓN

Se entiende que una época de crisis económica es aquel periodo del ciclo económico, caracterizado por la poca o nula actividad de producción y comercialización, así como por el bajo consumo de bienes y servicios. Obviamente, ello trae consecuencias negativas de diversos tipos, entre las cuales, destacamos aquí la pérdida de beneficios empresariales y la no consecución de sus objetivos de rentabilidad.

Dicha circunstancia conlleva en principio la necesidad de una acertada gestión de costes que permita afrontar la caída de beneficios y, con ello, la mayor utilidad que pueden tener determinadas herramientas de gestión de costes.

Considerando lo anterior, y a tenor de la situación de crisis económica mundial que se avecina, este trabajo se enmarca dentro de la disciplina contable en la rama de la contabilidad de gestión y toma como campo de estudio el de las herramientas o técnicas de contabilidad de gestión que fueron propuestas a finales del siglo pasado en un momento de cambio en el modelo competitivo de la empresa, o cuando menos un nuevo entorno empresarial. Entre ellas destacamos tres que se van a analizar en este trabajo: Los costes de calidad y de la no calidad y la gestión de los costes asociados; la gestión de los costes del ciclo de vida de los productos; y, en tercer lugar, el sistema ABM o gestión basada en las actividades. Este último se desarrolló a finales del siglo XX a raíz del auge que vivió su predecesor, el sistema ABC o sistema de costes basados en actividades. Las críticas que se vertieron desde Europa sobre la falta de novedad conceptual del sistema ABC fueron compensadas con el desarrollo del “macrosistema” hacia la gestión, planteando el presupuesto basado en las actividades (ABB, Activity Based Budgeting) y la gestión basada en las actividades (ABM, Activity Based Management).

De las tres técnicas anteriores destacó, tanto en el ámbito académico como profesional, la propuesta de Costes y de Gestión basada en las actividades (sistemas ABC&M, Activity Based Costing & Management).

Transcurridos casi 30 años de aquel contexto empresarial que fue el caldo de cultivo para el desarrollo de aquel instrumentario de contabilidad de gestión, en este trabajo se pretende traer al momento presente la cuestión de la gestión de costes y, alcanzar dos objetivos relacionados:

- En primer lugar, conocer el estado de la cuestión de “la gestión de costes empresariales en un entorno de crisis”.
- En segundo lugar, fundamentar la respuesta que tres técnicas de gestión de costes como la Gestión de los costes de calidad, la Gestión de costes del ciclo de vida del producto y el sistema ABM (Activity Based Management, Gestión basada en actividades) pueden tener en una situación de crisis como la actual.

Para ambos objetivos se plantea un análisis de contenido de la cuestión correspondiente que se lleva a cabo mediante un análisis documental, metodología de tipo cualitativo y centrada en aspectos descriptivos. Fruto de ambos análisis se obtienen unas conclusiones que son expuestas en el último capítulo junto a las limitaciones de este trabajo.

2. LA GESTIÓN DE COSTES EN LAS EMPRESAS EN UN ENTORNO DE CRISIS: REVISIÓN CONCEPTUAL DESDE LA PERSPECTIVA CONTABLE.

2.1 INTRODUCCIÓN

En este capítulo se presente ofrecer un análisis de lo que puede considerarse la actividad de “gestión de los costes empresariales” en un contexto de crisis económica como el actual. Para ello, en primer lugar, se presentan las definiciones de contabilidad de costes, contabilidad de gestión y contabilidad directiva que se aceptan en este trabajo. En segundo lugar, encuadrado en el marco anterior de la contabilidad interna, se desarrolla la cuestión de la gestión de los costes empresariales. En tercer lugar, se profundiza en la cuestión de la gestión de costes en un escenario de crisis económica – definiendo este concepto- y finalmente, se particulariza para la situación actual.

2.2. CONTABILIDAD DE COSTES Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN

En este trabajo, vamos a seguir las definiciones propuestas por AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) en sus Documentos sobre Principios de Contabilidad de Gestión. Así, según AECA (1990, p.22) la “Contabilidad de Costes suministra información analítica relativa a los costes de los productos y servicios generados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuna en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias, y el coste de los productos vendidos, para poder transmitir esta información a los administradores o gerentes a fin de que se puedan confeccionar los estados contables. Se fundamenta en hechos reales o históricos y sirve de apoyo para la confección de los presupuestos y el cálculo de los costes estándares y desviaciones, para analizar los hechos económicos que se han producido en un periodo de tiempo determinado”.

Asimismo, (AECA 1990, p.23) define la Contabilidad de Gestión como “la rama contable que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales”.

Hernando (2005) sigue el marco conceptual de la contabilidad de gestión aportado por AECA y coincide con esta asociación en que la contabilidad de costes es el subconjunto de la de la Contabilidad de Gestión más importante, razón por la cual, una organización puede implantar una contabilidad de costes sin contar con un sistema de contabilidad de gestión, pero viceversa no.

Una de las diferencias más destacables entre Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión es que la primera se centra a nivel operativo y productivo mientras que la segunda surge por las necesidades de información para las decisiones a nivel gerencial relativos a áreas de responsabilidad o centros de responsabilidad.

De acuerdo con AECA (1990, p.22) “no se puede hablar de un solo sistema de cálculo de costes, sino de varios, según las diferentes necesidades informativas de la empresa y esta concepción es susceptible de ser utilizada según las posibilidades que ofrecen actualmente los medios informáticos”.

Debido a que la Contabilidad de Costes no está regulada legalmente por ninguna organización externa, salvo la parte de la misma que se encarga de proporcionar

información para la determinación del valor de las existencias (valoración de los inventarios) y el coste de los productos vendidos, debido a que estos tienen que cumplir con unos principios y normas contables de general aceptación ya que se utilizan para incorporarlos a los estados contables que elabora la Contabilidad Financiera para los usuarios externos de la organización. Cada organización puede escoger el sistema de control de costes que más le convengan y adaptarlos según las particularidades de cada organización, según la información que requieran, incluso se pueden usar varios sistemas a la vez.

Por lo que se refiere a la contabilidad directiva o contabilidad de dirección estratégica, de acuerdo con AECA (2003), esta rama de la contabilidad “procesa, interpreta y comunica información relevante y oportuna para apoyar racionalmente el proceso de planificación y control en los niveles estratégico, táctico y operativo. La contabilidad directiva se nutre de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión, para poder adoptar una visión más amplia, estratégica y dinámica, que le permite no solo responder al entorno, sino también adelantarse al devenir empresarial, para poder garantizar de esta manera la supervivencia de la organización”.

En consecuencia, hemos definido las distintas ramas de la contabilidad interna dentro del marco de la AECA que triangula las tres contabilidades señaladas, colocando la contabilidad directiva en el vértice superior y acotando la contabilidad de gestión al suministro de información sobre la eficacia y eficiencia de las operaciones que forman su ciclo de explotación.

2.3. LA GESTIÓN DE COSTES DESDE LA CONTABILIDAD

Aunque en el lenguaje coloquial se pueden llegar a emplear indistintamente el término gestión de costes, reducción de costes y control de costes; sin embargo, desde un punto de vista académico, cada término se corresponde con un concepto distinto. Por ello, queremos dejar constancia en este epígrafe de lo que se entiende aquí como gestión de costes ya que no parece existir una definición uniforme.

De acuerdo con Hernando (2020), entendemos como gestión de costes en la empresa el proceso de toma de decisiones conducente a actuar sobre los costes a fin de mejorar su resultado económico y con ello la rentabilidad del negocio. En dicho proceso la información que sustenta esas decisiones debería provenir de sistemas de contabilidad de gestión que convenientemente desarrollados en las organizaciones proporcionen datos y análisis útiles sobre las operaciones internas.

En línea con lo anterior, dicha autora apunta que la gestión de costes puede considerarse que abarca tanto la reducción de costes como el control de costes que forma parte de la gestión estratégica.

Por lo que se refiere a la reducción de costes, cabe resaltar que hay tres vías para actuar en la mejora de la rentabilidad económica, vía costes:

- La reducción de costes por eliminación de operaciones en la empresa (porque se deja de hacer algo, se reduce la actividad de un centro, se reduce la gama de productos, se reduce el campo de clientes atendido ...),
- la reducción del coste por la mejora de la eficiencia productiva (para hacer una unidad se consumen menos recursos), y

- la reducción del coste vía economicidad (conseguimos comprar los recursos más baratos).

2.4. LA GESTIÓN DE COSTES EN UN ENTORNO DE CRISIS

Para definir el concepto de crisis económica, partiremos del concepto más restringido de crisis. Según el diccionario de la RAE, la crisis en general se define como “cambio profundo y de consecuencias importantes en un proceso o una situación, o en la manera en que éstos son apreciados” y la crisis en economía como “reducción en la tasa de crecimiento de la producción de una economía, o fase más baja de la actividad de un ciclo económico”.

Tomando esto último, podemos entender que la crisis económica es una situación que se mantiene durante cierto tiempo y que se caracteriza por el descenso de la actividad económica a un nivel que puede ser mundial, un país, un sector o una organización empresarial. Dependiendo del nivel la importancia, las causas y las consecuencias de la crisis son unas u otras.

A nivel general, esto es, a nivel mundial, la crisis económica puede tener diversas causas, como puede observarse con un repaso histórico por las últimas crisis económicas. Sin embargo, las consecuencias de las crisis económicas mundiales son más “uniformes” y así, pueden observarse como efectos de las crisis económicas: el descenso del consumo, la bajada de la inversión, el aumento de la tasa de desempleo, la desaparición de empresas y la falta de creación de nuevas empresas.

Una característica distintiva de una crisis económica es que el periodo de tiempo en el que se produce la contracción de la producción, de la comercialización y del consumo de bienes, es prolongado.

El desajuste económico que se observa en una crisis económica, (por la escasez de la demanda de productos y servicios) sea al nivel que sea, requiere medidas urgentes que establezcan los parámetros principales de la unidad económica a la que se refiera la crisis.

Así, a nivel de organización empresarial, la crisis desencadena desajustes por el lado económico (la caída de ventas genera el descenso de los beneficios y con ello la disminución de la rentabilidad) que en muchos casos vienen acompañados de desajustes por el lado financiero (dificultades por falta de liquidez).

En particular, por lo que se refiere a la crisis actual, uno de los mayores retos que supone la presente crisis sanitaria para la mayoría de las organizaciones es su alto grado de incertidumbre asociado a su duración y al grado de su impacto real sobre la economía mundial. Las organizaciones se enfrentan a controversias de todo nivel tanto de oferta como de demanda ya que sufren las consecuencias de la actual pandemia tanto a nivel de demanda (por la incertidumbre del mercado) como por la oferta (por la falta de garantías de abastecimiento de materiales y servicios).

Sin duda nadie estaba preparado ante una situación igual, estamos ante una situación sin precedente alguno, pero cabe destacar que los directivos, que en las épocas de bonanza priorizaron invertir en innovación y digitalización de sus empresas tienen una ventaja competitiva mayor sobre los que no lo hicieron ya que una de las prioridades a corto plazo se encuentra la innovación y digitalización, para así poder mejorar su

competitividad y poder hacer frente a la nueva normalidad (según sondeo realizado por KPMG a 2 de julio 2020).

Uno de los elementos primordiales a la hora de gestionar una crisis es la capacidad que pueda tener una organización a la hora de acceder a la información correcta en el momento adecuado. Este es un elemento fundamental para reaccionar rápido y adecuadamente ante ello.

Las organizaciones que cuentan con un marco amplio de información interna están más equipadas para seleccionar la estrategia a seguir, para ello se recurre a la información que proporciona el departamento de contabilidad de costes y gestión, en caso de organizaciones más pequeñas la contabilidad de costes se encuentra ligada al Departamento de Administración y Contabilidad. Dicho departamento deberá de proporcionar información tanto a nivel de producción como la relativa a clientes y proveedores. Conocer los márgenes de cada uno de los productos junto con la identificación de los clientes rentables debe de ser uno de los pasos primordiales para las organizaciones, para así poder centrarse en ellos ya que ello va a proporcionar una perspectiva más adecuada de la estrategia a seguir.

De todo lo anterior, cabe pensar que la información interna más conveniente para las empresas en un entorno de crisis es aquella relacionada con las decisiones gerenciales encaminadas a mejorar la eficiencia productiva y reducir los costes empresariales; esto es, información interna para la gestión de costes, la cual puede ser suministrada por un sistema de contabilidad de gestión que sea articulado con las herramientas adecuadas.

En este sentido, consideramos que son aceptables las propuestas de finales de los ochenta y principios de los años noventa del siglo pasado, que se presentaron como una nueva instrumentaría de contabilidad de gestión. En el capítulo siguiente se revisan tres de ellas, centradas en la cuestión de “la gestión de costes”: Gestión de Costes de Calidad, Gestión de Costes del ciclo de vida de los productos y Gestión de Costes basado en las actividades.

3. UNA REVISIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN DE COSTES EN EL ENTORNO EMPRESARIAL ACTUAL

3.1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo se revisan tres técnicas de contabilidad de gestión, centradas en la cuestión de “la gestión de costes”: Gestión de Costes de Calidad, Gestión de Costes del ciclo de vida de los productos y Gestión de Costes basado en las actividades. Lo que se pretende con esta revisión o análisis es conocer el potencial de estas técnicas a la luz de la situación actual de crisis en las empresas.

3.2. LA GESTIÓN DE COSTES DE CALIDAD

La razón de ser de las empresas surge, a partir de un intercambio, de bienes y/o servicios con unos estándares predefinidos de calidad a cambio de un importe monetario como contraprestación. Para ello, “las empresas deben montar un sistema de gestión que asegure la calidad de sus productos y/o servicios para garantizar su continuidad en

el mercado y de paso lograr sus objetivos económicos. No hacerlo implica ignorar las razones que conducen a obtener productos y/o servicios no conformes a los requerimientos e incurrir en costos de mala calidad. Tal como lo expresa Crosby (1991) la calidad no cuesta, lo que cuesta dinero es lo que no tiene calidad, por lo que es necesario aprender el arte de asegurar la calidad porque ella es auténtica generadora de utilidades” Venezuela (2016, pág.66). Por lo tanto, lo que supone unos costes sin valor añadido para las empresas, son los costes de mala calidad. Puesto que se incurre en unos costes añadidos por fallos o errores.

Debido a ello según indica Hernando (1994, pág.14) “la importancia adquirida ante el actual contexto empresarial por la calidad, a nivel estratégico y operativo, ha afectado al diseño de los sistemas de contabilidad de gestión, en cuanto se ha hecho preciso la medida de la calidad y la gestión de los costes asociados a la misma, tanto por el porcentaje que representa al coste total como por su efecto inmediato en los beneficios de la empresa”

En los párrafos siguientes vamos a diferenciar entre costes de calidad, costes de mala calidad y coste de calidad total.

Amat (2005 pág.47) nos define la “*calidad total como un conjunto de planteamientos y metodologías que permite producir al menor coste posible productos que satisfacen las necesidades de los clientes e intentando que los empleados de la empresa se autorrealicen.*” y con ello evitar los costes de mala calidad.

El coste total de calidad está compuesto por costes de calidad o conformidad más los costes de mala calidad o no conformidad los cuales se pueden dar tanto por fallos internos como externos a las empresas, por ello “la filosofía actual de la calidad total o cero defectos supone el paso de un concepto de calidad basada en la inspección a otro más amplio que enfatiza e incluye la calidad basada en el diseño del producto y del proceso productivo, previa planificación adecuada, para lo cual es necesario la preparación, participación y responsabilización de todo el personal en áreas a conseguir el objetivo del cero defectos encuadrado en un proceso de mejora continua”. Hernando (1994, pág.14)

A si mismo Hernando (1994, pág.15-16) hace hincapié en la necesidad de identificar claramente los fallos que los causa y actuar sobre ellos, destacando la importancia del momento en el que se producen para poder actuar lo antes posible de modo más eficaz y de una manera más eficiente ya que se dispondría una información reciente y real. La temprana detección de los fallos internos ayuda a no incurrir en más costes ya que el producto no seguirá el proceso hasta que no se subsane el error o en su defecto se aparte del proceso productivo.

Aunque los costes de mala calidad no están únicamente asociados al área de producción si no que se encuentra en cada una de las acciones que se realicen en un entorno empresarial, cada acción puede incurrir en costes de mala calidad ya que el entorno productivo y no productivo están vinculados ante un propósito y por ello considerados como una cadena unida por eslabones, si falla uno entorpece inevitablemente a otros, todo ello se puede traducir también en pérdida de tiempo y un esfuerzo añadido que debe de ser analizado con detenimiento.

Se hace referencia a fallos internos cuando el error se detecta en el ámbito interno de la organización sin que el producto allá llegado en manos del cliente.

Los fallos externos son los errores o fallos detectados por los clientes y por lo tanto mucho más perjudiciales para la empresa ya que ello puede tener consecuencias

desastrosas sobre las mismas. Normalmente suelen incurrir en un mayor coste a la hora de solucionarlas.

Amat (2005, pag.47-58) nos hace reflexionar sobre el cálculo de los costes de calidad y otorgar atención en la importancia que tienen los costes controlables de calidad sobre el coste total de calidad. Del cual destaca la necesidad de calcular el punto de equilibrio óptimo ya que dentro de los costes de calidad se encuentran los derivados de actividades de prevención y evaluación sobre los que tiene efecto directo la empresa, por lo tanto, se consideran costes controlables, ya que es la que decide hacer más o menos prevención o evaluación, puesto que estos costes pueden llegar a ser infinitos. Para ello es importante calcularlos y encaminar las estrategias hacia el punto de equilibrio. Estas labores de prevención y evaluación se pueden hacer tanto por personal interno como por empresas externas a la organización.

Según el autor los costes de prevención aluden a las acciones que se realizan para intentar evitar los fallos o errores. Entre los que destacan son (Amat, pág.49-50):

- *Costes de formación.*
- *Costes de investigación de mercados: para intentar saber lo que el cliente entiende como fallos.*
Costes de revisión: tanto del diseño del producto como del proceso de fabricación, comercialización o administración. Para así poder analizar e identificar posibles mejoras.
- *Costes de mantenimiento preventivo: tanto de máquinas como de instalaciones.*
- *Costes de estructura del departamento de calidad: todos los costes provenientes y asignables a dicho departamento.*
- *Costes relacionados con la prevención en la empresa del proveedor: mediante análisis y propuestas de mejora para así obtener mayor calidad en los suministros y mejores precios.*
- *Costes ligados al funcionamiento de un sistema de sugerencias.*
- *Costes vinculados a programas de calidad: tanto los costes de preparación, diseño como de implantación.*
- *Costes relacionados con los análisis de fallos.*
- *Costes ligados a otras actividades tales como análisis del valor y estudios de fiabilidad.*

En cuanto a los costes de evaluación los define como los costes en los que se incurre al comprobar la calidad existente en cada momento y entre las que destaca: (Amat, pág.50-51)

- *Costes por auditorias, inspecciones, homologaciones y revisiones de calidad.*
- *Costes relacionados con investigación de mercado: conocer su opinión sobre la calidad de los productos ofrecidos.*
- *Costes derivados de la formación para la Evaluación: los costes asignables a la formación del personal evaluador.*

“En la medida que la contabilidad revele los problemas y sea específica en su identificación, la calidad de los productos y los servicios mejorará, porque el enfoque y el esfuerzo de la administración se dirigirán a la erradicación de los problemas y del coste de mala calidad, generándose una cadena de múltiples beneficios, en cuanto que

la calidad ahorra costos y esa buena calidad hace ganar mercados” y por tanto competitividad. Venezuela (2016, pág.70)

“En la resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. La norma sexta dispone. Las mermas, es decir, las pérdidas de carácter irreversible derivadas de la naturaleza de la actividad productiva en sentido amplio (desde su incorporación a la empresa hasta su salida), asumiéndose como criterio para su consideración contable, el momento en que se produzcan, formando parte del coste de producción las originadas durante el proceso de fabricación, mientras que, por el contrario, las mermas que se produzcan en los productos terminados no forman parte del coste de producción del producto y se reflejarán como una pérdida del ejercicio en que tengan lugar” BOE (2015, pag.8). Por lo tanto, los costes mala calidad o no conformidad están incluidos y ocultos dentro de la estructura de los costes tradicionales, sin visibilidad para ser tratados como se merecen y que por lo tanto tiene consecuencias negativas sobre el coste unitario del producto ya que se vería incrementado por atribuirle coste de mala calidad cuando estos podrían ser erradicados mediante procesos de prevención y evaluación de calidad.

La evaluación de las consecuencias monetaria negativas como factor de control, ya que, el coste total está compuesto por coste de calidad más coste de mala calidad y al disminuir esta última incurre en un incremento en el beneficio empresarial Hernando (2005, pág.332) puesto que este coste puede llegar a ser significativo en muchas empresas.

Por su lado Venezuela (2016, pág.76) propone elaborar el siguiente anexo como alternativa. En el que se desglose tanto los costes de calidad como los costes de mala calidad. Donde cada apartado será valorado en unidades monetarias, el porcentaje que suponga sobre las ventas y sobre el resultado:

1 COSTOS DE CALIDAD

1.1 COSTOS DE PREVENCIÓN

- 1.1.1. *Planeación de la calidad*
- 1.1.2. *Ingeniería y diseño*
- 1.1.3. *Auditoría de la calidad*
- 1.1.4. *Capacitación y formación*
- 1.1.5. *Control del proceso*

1.2. COSTOS DE EVALUACIÓN

- 1.2.1. *Recepción de materiales*
- 1.2.2. *Conformidad en procesos*
- 1.2.3. *Conformidad final*
- 1.2.4. *Auditoría de la calidad*

2. COSTO DE MALA CALIDAD

2.1. FALLAS INTERNAS

- 2.1.1. *Desperdicios de materiales*
- 2.1.2. *Desperdicios de mano de obra*
- 2.1.3. *Desperdicios de costos indirectos*
- 2.1.4. *Reprocesos y rechazos*

2.1.5. *Calidades inferiores*

2.2. **FALLAS EXTERNAS**

2.2.1 *Costos de garantías*

2.2.2. *Reclamos y reconocimientos*

2.2.3. *Defectuosos y rechazos*

3. **TOTAL COSTOS CALIDAD Y COSTES DE MALA CALIDAD**

Fuente: LUIS FERNANDO VALENZUELA JIMÉNEZ (2016)

Así mismo Hernando (2005, pág.333-334) *destaca que los sistemas de medida y control de costes de calidad adoptados por las empresas deben de proporcionar una metodología que evidencie de modo eficaz, eficiente y continuados en el tiempo los progresos conseguidos en materia de calidad con su consecuente reducción de costes por la misma y en la que sea visible el progreso logrado en áreas de la mejora continua.*

3.3. LA GESTION DE COSTES DEL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO

En la actualidad el ciclo de vida de los productos se ve cada vez más reducido en el tiempo debido a los continuos avances tecnológicos. Por ello es considerado de vital importancia hacer un estudio en materia de tiempos y costes de las actividades del mismo y así poder incurrir en una adecuada gestión de costes global ya que no todos los productos permanecen el mismo tiempo en el mercado, pero si pasan todos por las mismas etapas.

Desde el punto de vista de Castelló y Lizcano (1994, pág.933) las perspectivas que se puedan tomarse referente al ciclo de vida del producto, haciendo ahínco más en los costes vinculados a dicho ciclo son los siguientes:

- ***Perspectiva comercial:*** *el ciclo de vida viene referido al comportamiento del mercado, en relación a un nuevo producto, llegando a diferenciarse las etapas de:*
 - *Lanzamiento*
 - *Crecimiento*
 - *Madurez*
 - *Declive.*

- ***Perspectiva de producción:*** *en este caso, el ciclo de vida se centra en las etapas que han de sucederse desde que se concibe el producto hasta que se lanza al mercado, llegando a establecerse las siguientes:*
 - *Concepción*
 - *Diseño*
 - *Desarrollo del producto y del proceso*
 - *Producción*
 - *Logística.*

Una vez conocidos los distintos conceptos del ciclo de vida del producto. Nos vamos a centrar en la *perspectiva de producción* puesto que esta parte del trabajo se centra en las técnicas de gestión de costes que requiere tener en cuenta una perspectiva desde

el punto del ciclo de vida del producto y por ello primero se plantea el origen de la necesidad de dicha técnica.

Tal como señalan Kaplan y Cooper (2003, pag.316) en los sistemas tradicionales de costes, los costes de diseño y desarrollo de un producto los distribuye entre todos los productos existentes, sin tener en cuenta su origen. Con lo cual se origina dos tipos de distorsiones, primero se carga costes al resto de productos y con ello incrementar su coste de producción y por tanto disminuir su rentabilidad. En segundo lugar, no se consigue ver y evaluar el coste procedente de las etapas de lanzamiento y desarrollo, que suelen ser muy altos en estas etapas del ciclo de vida del producto

Debido a que los sistemas tradicionales centran su sistema de gestión de costes en la etapa de producción, los costes desembolsados aumentan de forma significativa en esa etapa, tal como se puede observar en el gráfico1, sin embargo, los costes comprometidos se estabilizan al llegar a la misma ya que el mayor desembolso se encuentra en la fase de desarrollo e investigación, puesto que en la fase de producción ya se estimaron previamente. Ripoll y Alcoy (2003). *Puesto que, se ha contrastado empíricamente que la mayor parte de los costes de producción y distribución vienen determinados por decisiones tomadas en las fases de planificación y diseño, incidiendo al mismo tiempo, esas decisiones, sobre los resultados futuros de la compañía en mayor medida que sobre los actuales. El porcentaje de costes comprometidos antes de llegar a la fase de producción oscilan entre un 80% y un 90%* Malonda, Ripoll y Souza (1998, pág.58)

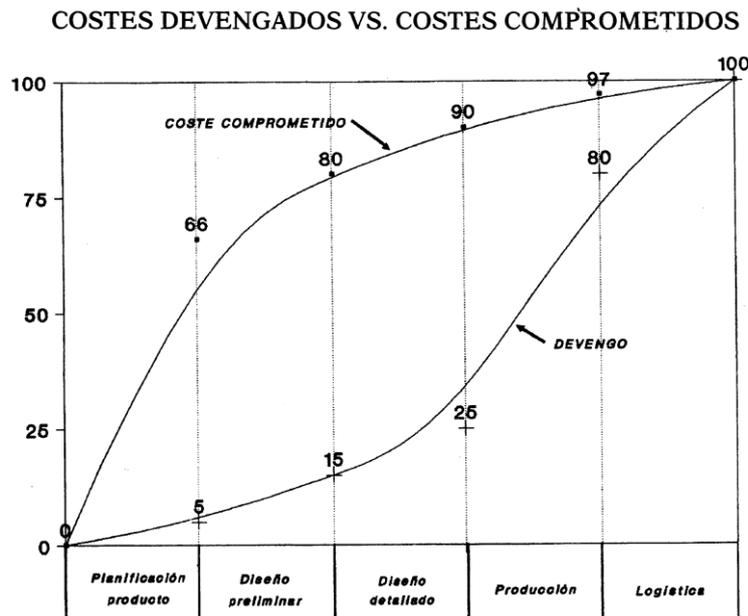


Gráfico 1.
Fuente: Castelló y Lizcano (1994, pág.939)

Por ello, Ripoll y Alcoy (2003) respaldados por autores como Castelló y Lizcano (1994) afirman el cambio en la tendencia y el enfoque que el ciclo de vida del producto aporta una nueva base para una nueva orientación contable. De las tradicionales que estaban

enfocadas a las fases de producción, hacia una nueva versión con una visión más temprana en cuanto al producto se refiere.

“Dado que una gran proporción de los costes de un producto se genera hoy en la fase de investigación y desarrollo, por lo que una certera planificación y control de los costes deben de empezar en dicha fecha”. Hernando (2005, pag.337)

Además, Hernando (1994, pág.16) añade que “el peso cobrado por los costes de desarrollo y de retirada del producto y de los equipos productivos, hace necesario tener en cuenta todos los costes vinculados a la vida del producto a la hora de decidir su lanzamiento e implica una gestión global de los mismos” mediante nuevos sistemas de gestión de costes.

En la que, además, siguiendo el trabajo de Malonda, Ripoll y Souza (1998) concluyen que “autores como Arto (1994) y Tanaka et al. (1994) inciden además en que el análisis se haga extensivo desde la perspectiva del consumidor final -compra, funcionamiento, mantenimiento y enajenación o eliminación- ya que tanto los costes de del producto como del consumidor son verdaderamente relevantes en el mercado que se opera”.

Por ello con el nuevo enfoque que se le pretende dar “*La contabilidad del ciclo de vida podría ser definida como un sistema de acumulación de los costes y de las actividades que deben acometerse a lo largo del ciclo de vida total del producto, desde su concepción hasta su supresión.* El concepto de ciclo de vida varía significativamente respecto a las prácticas convencionales, en virtud de las cuales la mayoría de los costes son analizados y controlados en el momento de su incurrencia, en lugar, de abordar una perspectiva global de implicación. Así pues, con este planteamiento, la estructura de costes de una empresa estará afectada, de forma directa, por la etapa concreta en la que se encuentre un determinado producto o línea de producto lo cual originará una estructura de costes claramente diferenciada”. Castelló y Lizcano (1994, pág.948 y 934)

“Algunas de las potencialidades que aporta a la empresa una gestión del ciclo de vida son: Castelló y Lizcano (1994, pág.944)

- *Facilita una base para adquirir un feedback de experiencia entre lo real y lo planificado, con el fin de efectuar un seguimiento continuado del ciclo de vida; se trata de un proceso de integración para el seguimiento de las actuaciones.*
- *Controla el impacto económico de la concepción sobre la realización; se trata de un proceso de simulación económica que permite controlar las consecuencias económicas de diversas actuaciones alternativas.*
- *Controla las etapas transitorias del ciclo para llevar a cabo actuaciones o tareas de seguimiento y de control.*

El modelo de gestión de costes del ciclo de vida del producto se presenta como una estrategia organizacional basada en el producto, la cual centra la atención en las tareas y recursos que necesitan destinarse para alcanzar con éxito a largo plazo en mercados competitivos, y ello con productos innovadores de alta calidad, que requieren períodos muy cortos de tiempo para su obtención y expedición a los clientes. Este modelo de gestión de costes requiere la coordinación y cooperación de una gran variedad de especialistas procedentes de las distintas áreas funcionales de la empresa”. Castelló y Lizcano (1994, pág.944)

“En la cual las actuaciones de los individuos deben favorecer la convergencia hacia la consecución de una minimización del coste del ciclo de vida, lo que implica adoptar una estrategia competitiva basada en la mejora continua de las actuaciones”. Castelló y Lizcano (1994, pág.938)

Así mismo Hernando (1994, pág.20) indica en una de sus líneas de investigación en el cálculo y gestión de costes antes del inicio de la fase de producción, Target Costing o Coste Objetivo “como una herramienta para la planificación del producto y cuyo objetivo es la reducción y control de costes en la fase de concepción y desarrollo, conservando al mismo tiempo un equilibrio con la calidad”

Por su lado Kaplan y Cooper (2003, pág. Pag.320) afirman que el ABC aborda todas las limitaciones, referentes al ciclo de vida del producto, que tienen los sistemas tradicionales de costes. “Ya que el cálculo de coste del ciclo de vida del producto permite que se mida la rentabilidad del producto y del cliente de por vida, no solo periodo por periodo. La perspectiva vitalicia permite que los directivos tomen mejores decisiones respecto a la introducción, diseño y desarrollo del producto, adquisición de clientes y los costes en que se incurre después de que se ha utilizado un producto”.

3.4. LA GESTION DE COSTES BASADOS EN ACTIVIDADES

Para empresas que operan en entornos estables, con productos en fase de madurez y en el que la empresa tiene una amplia experiencia en producir y con unas relaciones estables con sus clientes, los sistemas tradicionales de costes serían suficiente. Pero cuando el territorio es nuevo y las condiciones han cambiado de forma importante respecto a la experiencia previa, entonces es cuando un sistema de información se convierte en imprescindible (Kaplan y Cooper, 2003, pág.102).

Partiendo de que, “como características más significativas de este nuevo marco empresarial, cabe destacar, entre otros, una fuerte competencia, la internalización de los mercados, mayor gama de los productos ofertados, una demanda más selectiva, un tratamiento de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora, Hernando (2005, pág. 347), La emergencia de nuevas tecnologías de producción, AECA (1998). En la que Blanco (2003, pág.256) señala también el acortamiento de los ciclos de vida del producto como uno de los grandes problemas de las empresas, que desarrolla su actividad en nuestra realidad actual”. Y en la que tampoco nos podemos olvidar y parece predominar en los últimos tiempos el resurgimiento de crisis cada vez más tempranas.

Ante estos cambios del entorno empresarial las organizaciones se vieron obligados a replantear tanto su sistema de dirección como su estructura organizacional para así poder reaccionar mejor ante estos cambios. Para ello tuvieron que implantar sistemas de fabricación flexibles, control de calidad y tecnología avanzada. (Hernando 2005, pág. 348)

El sistema de costes basado en las actividades, ABC (Activity Based Costing), surgió a finales de los años ochenta del siglo pasado como respuesta a las limitaciones que presentaban los sistemas tradicionales de costes ante los constantes cambios que se producían.

Según AECA (1998) *“Este sistema centra la atención en la medición, cuantificación y control de las actividades o tareas que acomete la empresa para desarrollar su actividad habitual, pasando a un segundo plano el centro o secciones en el que puede estar adscrito un determinada tarea o actividad”* en el que se considera que los productos consumen actividades y que estas son las que consumen recursos y no el producto como sucede en los sistemas tradicionales de coste.

Por lo tanto, este método según Blanco (2003, pag.257) “se basa en la identificación de los costes de los diferentes componentes, y para ello se ocupa de lo siguiente:

- *Identificarlos recursos que son usados en la gestión de cada actividad.*
- *Cuantificar el coste de los recursos usados en la gestión de cada actividad.*
- *Determinar qué actividades son necesarias para un producto.”*

Según Kaplan y Cooper (2003, pag.16) “los sistemas ABC permitieron que los costes indirectos y de estructura fueran conducidos, primero hasta las actividades y procesos y luego a los productos, servicios y cliente. Con el que se aporta una información más clara y extensa sobre los costes operacionales. Ello condujo posteriormente a la *gestión basada en las actividades* (ABM, Activity Based Management) con el que se pretende gestionar dichas actividades, consiguiendo los mismos resultados con menor coste total”.

Siguiendo a los autores anteriormente mencionados hay que destacar que el sistema ABC sigue la pista de los inductores de costes como *marketing, ventas, distribución y costes generales al objeto de costes ya sea producto, servicio o unidades de la organización*. Kaplan y Cooper (2003, pág.132). Este sistema de coste *puede y debe de utilizarse proactivamente para estimar los costes de las actividades que se realizaran en los periodos actuales y futuros ya que permite que se tomen decisiones que puedan influir en los costes futuros y no solo para asignar mejor los del pasado* (Kaplan y Cooper,2003, pag.132 y 164)

Hernando (2005, pag.355) “En un análisis de rentabilidad de la línea de producto se puede identificar las formas de reducir el consumo de actividades por los productos; sin embargo, para identificar las oportunidades de reducir los costes de las actividades se introduce el concepto de análisis de valor del proceso (PVA, Process value análisis). El PVA es una técnica de gestión para analizar y mejorar procesos en una organización mediante:

- *Identificación de actividades que añaden valor y,*
- *Actividades que no añaden valor.*
- *Eliminación o minimización de las actividades que no añaden valor y,*
- *Optimización de las actividades que añaden valor”.*

“Define como actividades que añaden valor a aquellas estrictamente necesarias para obtener el producto (perspectiva interna) o aquellas que aplicadas al producto hace aumentar el interés del cliente por el (perspectiva externa).

En cambio, las actividades que no añaden valor nos las define como aquellas cuya eliminación no comporta ningún problema para la obtención del producto (perspectiva interna) o aquellas que no ejercen ninguna influencia en el cliente por lo que se refiere a su apreciación del producto (perspectiva externa)”, Hernando (2005, pag.359)

Siguiendo a la autora, “ esta técnica es valiosa para las empresas a efectos de mejoras continuas y la existencia de un sistema ABC en la empresa ayudara a implantar un PVA.” Hernando (2005, pag.356)

En lo que está de acuerdo Blanco (2003, pág.268) *el ABC “es capaz de ver cada una de las actividades que se realiza en las empresas para fabricar sus productos, logrando de las mismas la máxima eficacia y eficiencia, y eliminando aquellas que no generan valor añadido a las empresas dado que es uno de los objetivos*

principales de cualquier técnica de racionalización de costes. Además, considera que el ABC no solo es capaz de analizar sus actividades actuales, sino que por otro lado es capaz de constituir un verdadero centro de I & D para el estudio y racionalización de las mismas, que potencialmente puedan coexistir con las actuales y eliminarlas.

Incluso señala que esta es una de las aportaciones más valiosas del ABC ya que se concibe el método desde una mentalidad estratégica y por tanto forma parte de la herramienta metodológica básica no solo en el ámbito de la contabilidad de costes y gestión sino también en el ámbito de la contabilidad de dirección estratégica, ya que es flexible y puede ser empleado en cualquier actividad”

El sistema ABC se divide en dos subsistemas, el ABM operativo y estratégico.

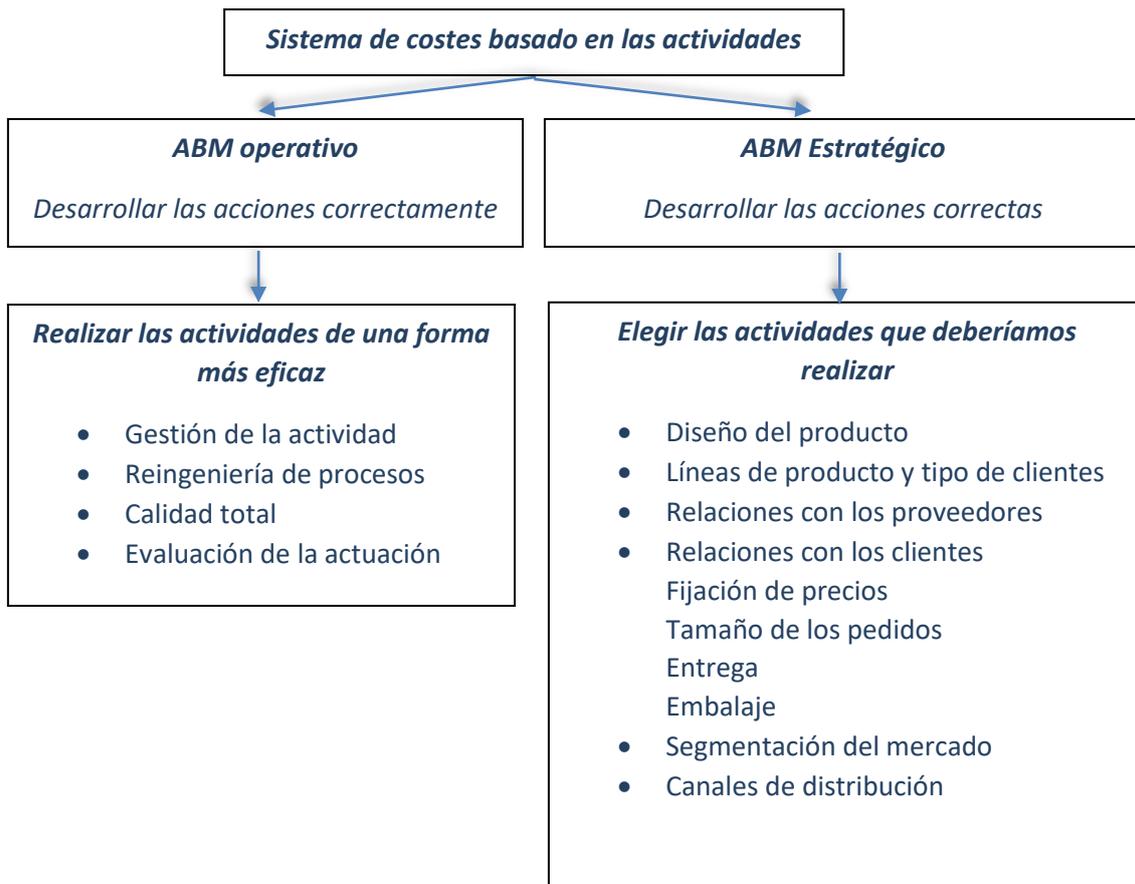
“El ABM operativo -desarrolla las acciones correctamente- ayuda a aumentar la eficacia, reduciendo los costes y optimizar la utilización de los activos. Mediante (equipos y personal) reduciendo el tiempo de paro de las maquinas, mejorando, o incluso eliminando completamente, las actividades y procesos defectuosos y aumentando así la eficiencia de los recursos de la organización. El ABM acepta la demanda de los recursos como dada, e intenta o bien incrementar el uso de los factores productivos o reducir los costes (por ejemplo, reducir los inductores de costes de las actividades) a fin de que se necesiten menos recursos físicos, humanos y de capital para generar ingresos. Los beneficios que produce el ABM operativo puede medirse en costes reducidos, ingresos mayores (gracias a la mejor utilización de los recursos), y menores costes (la ampliación de la capacidad de los recursos existentes evita inversiones en capital y en personal”, Kaplan y Cooper (2003, pág.16)

“El ABM estratégico -desarrollar las acciones correctas- intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la rentabilidad, asumiendo que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. El modelo ABC indica cuando los productos, servicios y clientes a nivel individual parecen ser rentable” por lo tanto se puede alterar el orden de las actividades y elegir el mix más apropiado al disponer de la información proporcionada por el ABC.

Así mismo los autores indican la utilidad que tiene la información ABM para los directivos: Kaplan y Cooper (2003, pág.370)

- *Descubrir oportunidades, establecer prioridades y proporcionar justificación financiera a las actividades de mejora de los procesos;*
- *Tomar mejores decisiones sobre los precios de los productos, su sustitución y mix;*
- *Gestionar las relaciones con los clientes, incluyendo la toma de decisiones basadas en precios, y descuentos, funcionalidad, tamaño de los pedidos, condiciones de entrega y eficiencia de la cadena de aprovisionamiento;*
- *Gestionar las relaciones con los proveedores para obtener el coste mas bajo, no los proveedores con el precio más bajo; y*
- *Tener información para las decisiones de los ingenieros y diseñadores de productos en un momento en que tienen oportunidad de influir en los costes y la funcionalidad.*

En la siguiente figura se pueden observar los subsistemas del ABM su utilización para generar mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas.



Fuente. Kaplan y Cooper (2003, pág.17). Coste & Efecto

De acuerdo con Blanco (2003, pág.267) el que menciona autores como Innnes y Mitchell (1990, pág. 28-29) y Brimson (1991, pag.66) destacan las siguientes ventajas del ABC:

- *Es aplicable a todo tipo de organizaciones.*
- *Suministra una mayor claridad de los procesos.*
- *Otorga una mayor visibilidad del coste.*
- *Se preocupa por la relación de causalidad entre factores-actividad-producto.*
- *Posibilita la eliminación de actividades que no genera valor añadido.*
- *Permite el análisis de actividades potenciales y el cálculo de su impacto en caso de llevarlas a cabo.*
- *Ofrece una mayor capacidad de observación del impacto del coste en el nuevo producto.*
- *Identifica, evalúa e implanta las nuevas actividades.*
- *Es compatible con el direct costing y con el tratamiento histórico y estándar de los costes.*
- *Es una herramienta válida para la fijación de los costes estratégicos.*
- *Proporciona una mayor comprensión de la información para la contabilidad de dirección estratégica.*
- *Suministra una mejor información segmentada.*

- *Se sitúa perfectamente en los nuevos espacios tecnológicos (JIT, CAD, CAM, CIM). Los que vienen explicados con detenimiento en Blanco (2003, pag.428-442) puesto que nos son objeto de este trabajo.*

Los principios y procedimientos del ABC/ABM, pueden implementarse en la empresa mediante un sistema completamente integrado o mediante un sistema "off-line", o de una forma intermedia entre estas dos. Ello va a depender de las características de la empresa. En una PYME, puede ser útil plantear el sistema ABC, como un sistema "off-line", tal es el caso del modelo desarrollado por D.T. Hicks para una pequeña y mediana empresa industrial hipotética. La aplicación de un sistema ABC, no es exclusiva de las empresas industriales, también las empresas de servicios, cuya expansión las ha colocado en un lugar especialmente importante en la economía española, pueden implantar un sistema de costes de actividades.

Por último, añadir que en coherencia con las anteriores técnicas de contabilidad de gestión y como evolución de las mismas en el entorno empresarial actual se ha desarrollado con bastante éxito los cuadros de mando integral (Balance Scorecard). El CMI es un sistema integrado y equilibrado de indicadores -financieros y no financieros- representativos de la estrategia de una unidad de negocio bajo el planteamiento actual de dirección estratégica y de gestión competitiva. Como tal sistema se trata de un conjunto de elementos -objetivos, medidas, metas e iniciativas- relacionados a través de una lógica causal y estructurados en cuatro perspectivas desde las que se visiona y traduce la estrategia: La financiera de los propietarios, la del cliente, la de los procesos internos y, la de aprendizaje y crecimiento.

Los autores del CMI (Kaplan y Norton, 1992) atribuyen su calificación de "equilibrado" al balance existente entre:

- a) Los objetivos a corto plazo y los objetivos a largo plazo,
- b) las medidas desde una perspectiva externa (accionistas y clientes) y las medidas desde una perspectiva interna (procesos internos y crecimiento),
- c) los resultados deseados de las variables estratégicas y los inductores de esos resultados, y
- d) unas medidas rígidas y otras medidas más flexibles y subjetivas.

3.5. ANALISIS DE LAS ANTERIORES TECNICAS DE GESTION DE COSTES

Con este análisis se pretende responder a una cuestión principal: ¿Qué técnica de contabilidad de gestión puede presentar más potencial en la práctica empresarial a la luz de las características actuales de la crisis empresarial?

En este sentido podemos afirmar que, si la información interna más conveniente para las empresas en un entorno de crisis es aquella encaminada a mejorar la eficiencia productiva y reducir los costes empresariales; esto es, información interna para la gestión de costes, la cual puede ser suministrada por un sistema de contabilidad de gestión que sea articulado con las tres herramientas descritas en los apartados anteriores.

Es decir, considerando la compatibilidad existente entre las tres técnicas estudiadas, cabe aceptar que la gestión de costes actual en las organizaciones empresariales que deben afrontar la situación de crisis y con ello, la gestión de sus costes, puede llevarse a cabo con eficacia mediante un sistema de contabilidad de gestión que adecuadamente implantado integre las tres técnicas en torno a un sistema de gestión basada en

actividades (sistema ABM). Así, a partir de un sistema ABM/ABC puede desarrollarse el sistema de presupuestos basado también en actividades, un sistema de indicadores de Costes de calidad y otro complementario que responda a la gestión de costes del ciclo de vida de los productos.

4. CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis realizado en este trabajo, y en respuesta al doble objetivo definido en este trabajo, hemos llegado a las siguientes conclusiones.

En relación con el primer objetivo (conocer el estado de la cuestión de “la gestión de costes empresariales en un entorno de crisis”) podemos afirmar que: En una crisis como la actual y a nivel de organización empresarial, la crisis desencadena desajustes por el lado económico (la caída de ventas genera el descenso de los beneficios y con ello la disminución de la rentabilidad) que en muchos casos vienen acompañados de desajustes por el lado financiero (dificultades por falta de liquidez y solvencia). En estas circunstancias, la información interna más conveniente para las empresas en un entorno de crisis es aquella relacionada con las decisiones gerenciales encaminadas a mejorar la eficiencia productiva y reducir los costes empresariales; esto es, información interna para la gestión de costes, la cual puede ser suministrada por un sistema de contabilidad de gestión que sea articulado con las herramientas adecuadas.

Por lo que respecta al segundo objetivo (fundamentar la respuesta que tres técnicas de gestión de costes como la Gestión de los costes de calidad, la Gestión de costes del ciclo de vida del producto y el sistema ABM pueden tener en una situación de crisis como la actual) podemos afirmar lo siguiente:

- 1) Inicialmente se reclamó de forma generalizada la necesidad de incorporar nuevas técnicas de contabilidad de gestión ante un nuevo entorno empresarial y así se aceptó que el desarrollo de dicho instrumental ayudaría a las empresas modernas en sus tomas de decisiones. Más tarde, ya en el siglo XXI, con las situaciones de crisis, se acepta la importancia y la urgencia de contar con esas técnicas de contabilidad de gestión de forma efectiva en las organizaciones.
- 2) En la actualidad, puede considerarse que si bien las tres técnicas analizadas no han estado exentas de críticas, los sistemas de información para la gestión basados en actividades (ABM/ABC/ABB) siguen adecuándose a los requerimientos actuales de las organizaciones siendo lo suficientemente flexibles para adecuarse a los futuros cambios, por lo que pueden y deben ser permanentemente actualizados.

El entorno de cambio constante como el actual implica poner en valor la capacidad de adaptación al cambio y con ello, la mayor necesidad de información para una gestión eficiente; información que ha de ser relevante, fiable y oportuna, y que sirva al control y la gestión.

- 3) Considerando la compatibilidad existente entre las tres técnicas estudiadas, cabe aceptar que la gestión de costes actual en las organizaciones empresariales que deben afrontar la situación de crisis y con ello, la gestión de sus costes, puede llevarse a cabo con eficacia mediante un sistema de contabilidad de gestión que adecuadamente implantado integre las tres técnicas en torno a un sistema de gestión basada en actividades (sistema ABM). Así, a partir de un sistema ABM/ABC puede desarrollarse el sistema de presupuestos basado también en actividades, un sistema de indicadores de Costes de calidad

y otro complementario que responda a la gestión de costes del ciclo de vida de los productos.

- 4) Otra herramienta que es compatible con lo anterior es el Cuadro de Mando Integral, entendida como un sistema integrado y equilibrado de indicadores - financieros y no financieros- representativos de la estrategia de una unidad de negocio que se puede desarrollar bajo el planteamiento actual de gestión competitiva.

Finalmente, es preciso añadir que existen diversas limitaciones en este trabajo. La principal es que las anteriores afirmaciones fruto del análisis documental realizado se elevarían de forma plena a conclusiones del trabajo si éste fuese acompañado de un estudio empírico, ya fuese mediante una encuesta o a través de estudios de casos.

5. BIBLIOGRAFIA

AMAT, ORIOL (2005): "Costes de calidad y de no calidad". Ediciones Gestión 2000. ISBN: 84-8088-672-2

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2003): "El Marco de la Contabilidad de Gestión". Documento n.º 1 de la serie *Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. 4ª ed. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2003): "La Contabilidad de Gestión cómo Instrumento de Control" Documento n.º 2 de la serie *Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. 4ª. ed. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2001): "Gestión estratégica de costes". Documento nº 23 de la serie *Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. Madrid. ISBN: 84-89959-35-8.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1998): "El sistema de costes basado en las actividades". Documento n.º 18 de Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid. Ediciones Graficas Ortega. ISBN: 84-89959-10-2.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1995): "Costes de calidad". Documento n.º 11 de Principios de Contabilidad de Gestión. 2ª ed. Madrid. Ediciones Graficas Ortega. ISBN: 84-86414-67-9.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1995): "Glosario de Contabilidad de Gestión". Documento nº 0 de la serie *Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1991): "La Contabilidad de Costes: Conceptos y Metodología básicos". Documento nº 3 de la serie *Principios de Contabilidad de Gestión*. AECA. Madrid. ISBN: 84-86414-41-5.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (1990): "El marco de la contabilidad de gestión". Documento n.º 1 de Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid. ISBN:84-86414-37-7.

AMAT SALAS, J.M. (1992): "La vinculación del sistema de control con la estrategia y la estructura organizativa de la empresa". *Partida Doble*, Enero. pp.14-19.

ANDERSEN, M; ROHDE, C. (1992): "An Analysis of Activity Based Costing", *15th. Annual Congress of European Accounting Association*.

BLANCO IBARRA, FELIPE (2003): *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. 9ª ed. Bilbao: Ediciones Deusto. ISBN:84-234-2048-5.

BLANCO, I.; AIBAR, B. Y RÍOS, S. F. (2001): *Contabilidad de Costes. Cuestiones, supuestos prácticos resueltos y propuestos*. Prentice Hall. Madrid.

BOOTH, RUPERT (1996): "Los costes según el ciclo de vida". *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, ISSN 1134-0827, N.º. 9 (ENE-FEB), 1996, págs. 48-49.

BLANCO DOPICO, I.; AIBAR, B. y CANTORNA, S. (1999): "El enfoque conductual contable y su reflejo en un cuadro de mando integral", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 98, enero-marzo, p. 77- 104.

BRIMSON, J.A. (1991): "*Activity Accounting: An Activity - Based Costing Approach*". (Ed. The Wiley Nacional Association of Accountant Professional Book Series, USA).

BROMWICH, M. (1991): "Management Accounting Research Group". Newsletter The London School of Economics and Political Science. Noviembre.

CASTELLÓ, E. (1994): "*El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*". Instituto de Estudios Económicos. Madrid.

COOPER, R.; KAPLAN, R.S (1991): "The Current Status of Activity - Based Costing". *Management Accounting*, September.

COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991): "Profit Priorities from Activity - Based Costing". *Harvard Business Review*. Mayo – Junio.

DOI:<https://search-proquest-com.unican.idm.oclc.org/docview/212280893?pq-origsite=summon>

COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1990): "Measure Costs Right: Make the right decision". *C.P.A. the Journal*, Febrero.

DRUCKER, P.F. (1994): "En busca de la responsabilidad financiera" *Finanzas & Contabilidad*. nº 1, pp. 12-14.

DUGDALE, D. (1990): "The Uses of Activity Based Costing". *Management Accounting*, Octubre.

EDUARDS DEMING, WILLIAM (1989): "Calidad, productividad y competitividad. La salida de la crisis". Ediciones Diaz de Santos S.A. Madrid. ISBN: 84-87189-22-9.

FLENTOV, P. & SHUMAN, E.L. (1991): "Activity - Based Costing: The Case for a new costing paradigm". *CFO*. Marzo.

GOLPE CERVERO, ANA MARÍA (2019): "La gestión estratégica de costos: ABC/ABM y la necesidad de otros modelos de costos para la toma de decisiones" *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, Vol. 17, N.º 33, (Ejemplar dedicado a: Trigésimo aniversario de la comisión de contabilidad de gestión de AECA), págs. 117-133. ISSN 1696-294X

HERNANDO MOLINER, GEMMA (1994): *Las líneas de investigación actuales en Contabilidad de Gestión: Un nuevo instrumentario*. Anales de economía y administración de empresas, ISSN 1135-1942, N.º 2, 1994, págs. 7-30

HERNANDO MOLINER, GEMMA (2005): *Contabilidad de Costes: Determinación, análisis y control*. Ediciones TFG. Santander. ISBN: 84-934343-0-2.

HERNANDO MOLINER, GEMMA (2020): Manual de Contabilidad de Costes. Ediciones TFG. Santander.

HERNANDO, G. (1995): "El instrumental actual en Contabilidad de Gestión: recientes aportaciones", *V Congreso Nacional de Economía-Economía de los Servicios Profesionales (I) Contabilidad y Auditoría*, págs. 387-400.

HICKS, DOUGLAS T. (1992): *Activity Based Costing for Small and Mid - Sized Businesses*. Ed. Wiley USA.

INNES, J & MORROW, M. (1990): "Activity Based Costing Research". *Management Accounting*, Mayo 1990.

JEANS, M & MORROW, M. (1989): "The practicalities of using activity - based costing" *Management Accounting*, Noviembre.

JOHNSON & KAPLAN (1987): *La Contabilidad de Costes. Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Editorial Plaza y Janés.

KAPLAN, R.S. (1988): "Relevance Regained". *Management Accounting*, Septiembre.

KAPLAN, S. ROBERT; COOPER, ROBIN (2003): "Coste & Efecto, Como usar ABC, ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad". Ediciones Gestión 2000, Barcelona. ISBN: 84-8088-888-1.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1992a): *El Cuadro de Mando Integral*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1992b): "Evaluación de resultados: Algo más que números" *Harvard Deusto Business Review*, pp. 18-25.

KAPLAN, R. S. y NORTON, D. P. (1996): *The Balanced Scorecard: Tranlating strategy into Action*, Harvard Business School Press.

KRAUT, R.; STEINFELD, C.; CHAN, A.; BUTLER, B.; HOAG, A. (1998): "Coordination and virtualization: the role of electronic networks and personal relationships", *Journal of computer-mediated communication*. <http://jcmc.ca.ivvol3/issue4/kraut.html>

LEBAS, M. (1993): "Management Accountant A New Breed is Being Born", *III Congreso Internacional de costos*, Madrid.

LEE, J.Y. (1990): "Cost Driver Accounting: A Case Study" *The Ohio CPA Journal*, Spring.

LIZCANO ALVAREZ, J. (1999): "Algunas proyecciones de la gestión empresarial en el siglo XXI", *Especial Boletín X Congreso AECA*, p. 22-24.

LIZCANO ALVAREZ, JESUS Y CASTILLO TALIANI, EMMA (1994): Los costes del ciclo de vida del producto: Marco conceptual en la nueva Contabilidad de Gestión. Revista española de financiación y contabilidad, ISSN 0210-2412, N.º 81, 1994, págs. 929-955 DOI: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=44149>

MALLO, C. (1991): "Principios fundamentales económicos de la Contabilidad de Gestión". Ponencia presentada en IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santander 1991.

MEYER, J. (1987): "Gestión presupuestaría". Editorial Deusto, 1987.

MALONDA MARTÍ, JOSÉ; RIPOLL FELIÚ, VICENTE; SOUZA, ALCEU (1998): "El ciclo de vida del producto e implicaciones en la gestión de costes: el caso japonés". V Congreso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Fortaleza, CE, Brasil, 20 a 23 de setembro de 1998. DOI: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3255>

MONDEN, Y. Y SAKURAI, M. (1992): *Métodos japoneses de contabilidad. Contabilidad de Gestión en el nuevo entorno industrial*. Volumen I. Productivity TGP-Hoshin. Madrid.

PEREIRA, BALLARIN, ROSANAS Y VAZQUEZ-DOREDO (1979): *Contabilidad para Dirección*. Ediciones Orbis.

RIPOLL FELIU, VICENTE; ALCOY SAPENA, PABLO (2003): "Contabilidad, ciclo de vida y coste objetivo" Equipo de investigación en gestión estratégica de costes. Departamento de Contabilidad, Facultad de Economía, Universidad de Valencia. *Internacional legis de contabilidad y auditoría* n°:15, jul.-sep./2003, págs. 93-112 [Consultado:29-11-2020] Disponible en DOI: https://xperta.legis.co/visor/temp_rcontador_b87cafde-2a72-4e50-a9ed-1553c5b87702

ROBERTS, H. (1999): "Capital intelectual: La Gestión en la nueva Economía", incluido en *Gestión del Conocimiento y Capital Intelectual. Experiencias en España*. Instituto Universitario Euroforum, pp. 86-89.

ROMANO, P.L. (1990): "Trends in Management Accounting" *Management Accounting*, agosto – septiembre.

SASTRE CASTILLO, MIGUEL ÁNGEL; NAVAS LÓPEZ, JOSÉ EMILIO; CARRETERO DÍAZ, LUIS EUGENIO (1992): "Los sistemas de soporte de la decisión en la dirección estratégica". Dirección y Organización: Revista de dirección, organización y administración de empresas, número 2. pp. 13-16. ISSN 1132-175X.

SHARP, D. & CHRISTENDEN, L.F. (1991): "A New view de ABC" *Management Accounting*, Septiembre.

SHARMAN, P. (1990): "A practical look at activity - based costing". *CMA Magazine*, febrero.

VENEZUELA JIMENÉZ, LUIS FERNANDO (2016): " Los costos de mala calidad como quinto elemento de costo". *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, ISSN-e 0121-6805, Vol. 24, N°. 1, 2016
DOI: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5301813>

ZORILLA ARENA, SANTIAGO; SILVESTRE MENDEZ, JOSE (2006): *Diccionario de economía*. 3ªed México: Limusa. ISBN-10: 968-18-6714-9.