

## DEL MODELO EUROPEO CONTINENTAL AL MODELO ABC: UNA INTERPRETACION CONCILIADORA

**Angel Sáez Torrecilla**

Catedrático de la Universidad Nacional de Educación a Distancia

**Antonio Fernández Fernández**

Catedrático de la Universidad de Extremadura

**Gerardo Gutiérrez Díaz**

Profesor Titular de la Universidad Nacional de Educación a Distancia

### RESUMEN

*Los autores, que vienen trabajando desde hace varios lustros en perfeccionar el modelo europeo-continental, dirigen en esta aportación su mirada hacia las líneas de conciliación de este modelo con el modelo ABC. Desde su atalaya de observación, situada en un país europeo-continental, consideran que son diferentes a las que habría que plantear en el modelo anglosajón.*

*Es más, y aquí puede estar la novedad de su enfoque, entienden que dentro del modelo europeo-continental aún existen disparidades de interpretaciones y por lo tanto, a su vez, diversos planteamientos de la conciliación. En este sentido ponen de relieve su discrepancia con los planteamientos franceses más recientes acerca, justamente, de dicha conciliación entre esos modelos.*

*De esta forma, se impone el análisis que los autores llevan a cabo de la conciliación del ABC con el modelo europeo-continental desde la visión que han plasmado a través de sus distintas obras. Así lo expresa M. BROMWICH en el prólogo de la última: "Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión".*

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

Cuando surge un nuevo modelo de contabilidad, lo inmediato es hacer un estudio comparativo con los existentes; esto ocurre en cualquiera de las ramas de la Contabilidad. Ciñéndonos 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 el avance que representa el modelo ABC está especialmente cuidada en las 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, pp. 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.

Creemos que en este momento hay una preocupación mayor, si cabe, por dejar claro cómo 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 muy recientes: Uno de ellos de Lebas ( 1994), más teórico y encuadrado en la corriente europea 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.

### **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 tratado: " Contabilidad de Costes y de Gestión". En él 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 de mismo.
- La conocida obra de Boisvert: "Le Contrôle de Gestion. Vers una 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.

### **NECESIDAD DE UN ANÁLISIS DISCRIMINANTE.**

Creemos que hay que empezar por reconocer de entrada que, el análisis de las 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.

#### **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 el Cuadro 1.

**Cuadro 1. Modelos convencionales de costes**

	COSTES COMPLETOS	COSTES VARIABLES
--	------------------	------------------

COSTES HISTORICOS	1. Costes completos historicos	2. Costes variables historicos
COSTES ESTANDAR	3. Costes completos estandar	4. Costes variables estandar

Además, de todos los modelos del Cuadro 1 cabe una interpretación europeo continental e interpretación anglosajona.

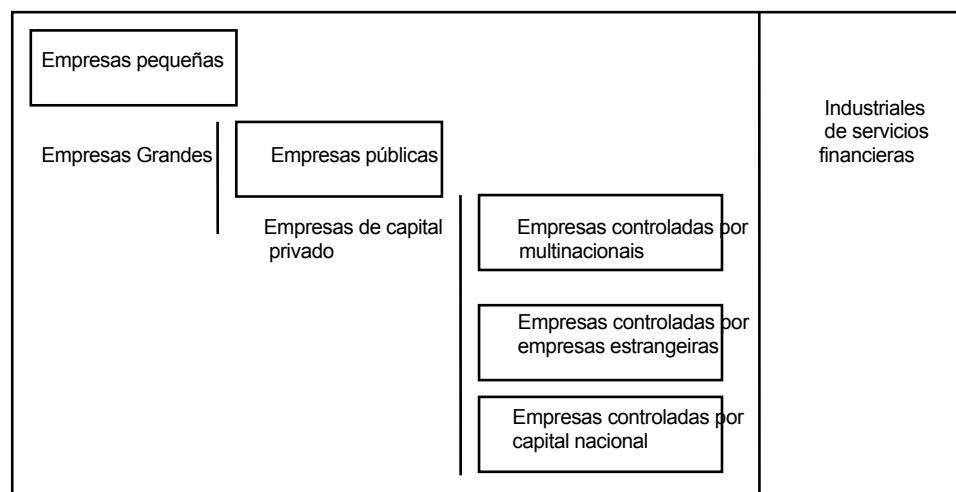
#### **Los diferentes tipos de empresas.**

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 el Cuadro 2.

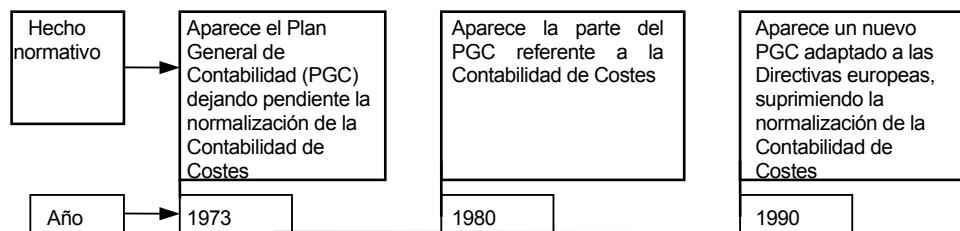
En primer lugar, hay que dejar constancia de que el panorama empresarial español ha cambiado extraordinariamente en los últimos diez años, y muy especialmente desde la entrada en la Unión Europea en 1.986.

**Cuadro 2. Clasificación de las empresas**



Y, en segundo lugar, hay que señalar que en nuestro país se ha producido una experiencia interesante en lo que a normalización contable se refiere. Una de sus características ha sido precisamente el cambio de postura de la normalización contable española respecto <sup>3</sup> a la Contabilidad de Costes. Lo mostramos en el Cuadro 3:

**Cuadro 3. Una experiencia de normalización**



Como vemos en el Cuadro 3, 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 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.

#### Algunas cuestiones comunes.

Hay algunas cuestiones que se pueden quizás plantear 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 ABC como un 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, 1.991) 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 defendarse que estamos ante un modelo de costes completos en cuanto 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. Si bien se trata de un modelo que asume elementos de los demás modelos conocidos en el momento de su aparición.

#### Las coordenadas para un análisis comparativo más completo.

Para llevar a cabo un análisis más concreto nos 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 nacional.

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

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.

#### **EL DISEÑO DEL MODELO DE COSTES COMPLETOS Y DEL MODELO 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 del Cuadro 4. 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 consecuencia:

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.

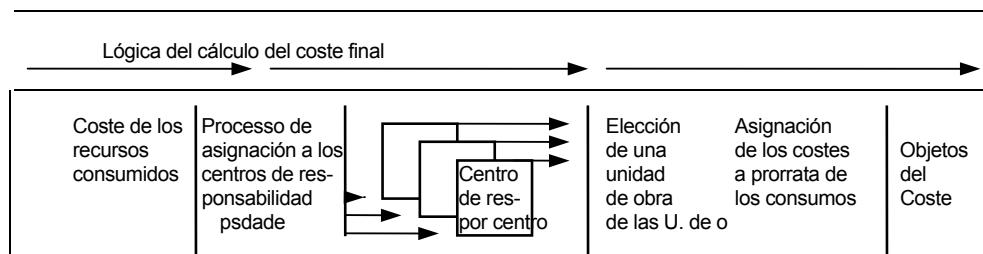
En segundo lugar, se ha producido una aparente fascinación por la complejidad, que ha llevado a un excesivo número de centros cada vez más ajenos a la función de centros de responsabilidad y

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 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 final se considera un instrumento esencial de la gestión y de la adopción de decisiones.

Después volveremos sobre la posición de la doctrina francesa.

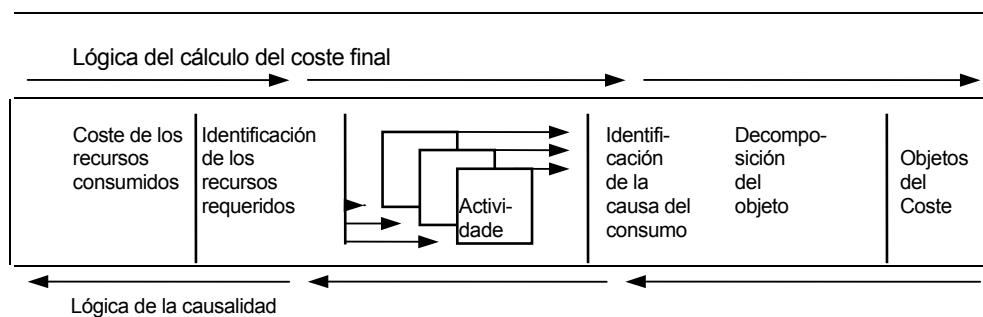
**Cuadro 4. El diseño de los costes de acuerdo con el modelo convencional**



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 el Cuadro 5.

**Cuadro 5. El diseño de los costes de acuerdo con el modelo ABC**



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.

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.

## **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 que hemos en nuestra obra Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión (1993; pp. 210-236).

### **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 nuestro 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.

### **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 puede ser 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 con un ejemplo que ilustra el Cuadro 6. En él vemos como dentro de cada centro pueden aparecer diferentes actividades, y como hay actividades que son comunes a varios centros.

**Cuadro 6. Actividades desarrolladas por los diferentes centros**

CENTROS DE ACTIVIDAD				
	COMPRAS	PRODUCCION I	PRODUCCION II	DISTRIBUCION
A	Emisión de órdenes de compras	Corte de madera	Barnizado de la madera	Emisión de órdenes de ventas
C				
T	Inspección y control de calidad de los lotes recibidos	Pulimento de la madera	Montaje de las mesas	Embalaje de lotes
I				
V	Mantenimiento de los materiales en almacén	Puestas a punto de la maquinaria	Puestas a punto de la maquinaria	Facturación y envío de los pedidos
I				
D		Transporte interno de materiales	Transporte interno de materiales	
A				
D				
E		Inspección y control de calidad de los lotes en proceso	Inspección y control de calidad de los lotes en proceso y terminados	
S			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 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.

#### **Reparto de los elementos del coste entre las actividades.**

Esta etapa carece de correspondencia en el modelo de costes europeo-continental. La distribución del coste de cada centro entre las actividades que en él 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.

#### **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 obras 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 obras. Así, pueden considerarse comunes los tres requisitos siguientes, que se exigen a las unidades de obra:

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

Pero a pesar de estas 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 muy 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 actividades 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.

#### **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 europeo-continental 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 empresa) 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, pueden observarse que las actividades de:

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

desempeñan la misma tarea, debiendo tener, en consecuencia, idénticos generadores o "costs-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 el Cuadro 7.

**Cuadro 7. Reclasificación de actividades.**

ACTIVIDADES RECLASIFICADAS	GENERADORES DE COSTES
Emisión 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/máquina
Pulimentado y barnizado de madera	Hora/hombre
Montaje de mesas	Hora/hombre
Puestas a punto de maquinaria	Número de puestas a punto efectuadas
Transporte interno materiales	Número de transportes efectuados
Cambios ingeniería	Tiempo/cambios
Embalaje de lotes	Lotes embalados
Facturación t envíos de pedidos	Número de envíos

#### **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 realicen 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 que se reagrupan 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.

#### **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 las 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.

#### **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 directas 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 éste 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 añadirle 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 las actividades de distribución. También lo haremos mediante dos pasos.

El primer paso 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.

#### **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, pp. 145) llega decir, tras analizar el funcionamiento de las secciones o centros en este modelo, que en el contexto en que él lo describe, el método a base de actividades y el método a base de las 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 apuntar:

- Las empresas pequeñas y medianas pequeñas 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 los nuevos modelos 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 especificarían las actividades desarrolladas dentro de cada centro y los destinatarios de esas actividades.

#### **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. Nos 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 dar 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 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 pueden conservar con los debidos retoques, eso sí, el modelo de costes europeo continental basado en centros de actividad. Mientras que las empresas de mayor dimensión habrán de ponerse al mismo nivel que la competencia internacional e implantar el ABC y las técnicas más avanzadas dentro de la Contabilidad Estratégica.

#### **BIBLIOGRAFIA**

BRAUSCH, J.M. (1992): "Selling ABC", Management Accounting, Febrero, pp. 42-46.

KEEGAN, D. P. y Eiiler, R.G.: " Let's Reengineer Cost Accounting", Management Accounting, Agosto, 1994, pp. 26-31.

LEBAS, M. : "Du cout de revient au management par les activités", Revue Francaise de Comptabilité, Nº 258, julio- agosto, 1994.

MEVELLEC, P. (1990) :" Outils de gestion. La tertiñence retrouvé", Editions Comptables Malesherbes, París.

SÁEZ TORRECILLA, A., FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. y GUTIÉRREZ DÍAZ, G. (1993): "Contabilidad de Costes y de Gestión", MacGrawHill, Madrid.

SCAPENS, R.W. y ROBERTS, J. (1993): "Accounting and control: a case study of resistance to accounting change", Management Accounting Research, Volumen 4, Nº1, marzo 1993.