

TITULO:**LOS SISTEMAS DE ORGANIZACION, EL MERCADO
Y LA CONTABILIDAD DE GESTION****PONENTE:**

**ALCOY SAPENA, PABLO VICENTE.
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
FACULTAD DE CC.EE. Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE VALENCIA (ESPAÑA)
AVDA BLASCO IBAÑEZ, 32 - 46010 VALENCIA (ESPAÑA)**

RESUMEN

Los cambios acaecidos en el entorno empresarial están recibiendo en las últimas décadas una creciente atención por parte de investigadores y gerentes. Las causas de este protagonismo son varias, y entre ellas pueden citarse: el rápido aumento del cambio tecnológico, la aparición de nuevos países industrializados con ciertas ventajas competitivas (tecnologías de procesos), y sobre todo, los cambios en la orientación del mercado y las necesidades de los clientes.

Los sistemas de costes analizados desde una perspectiva temporal, van acomodándose a la información requerida por la dirección. De esta forma, se han utilizado a lo largo del tiempo, para el cálculo del Coste de Producción, desde sistemas de Coste Completo y Coste Variable, tanto industrial como total, hasta otros tan sofisticados como el Coste Basado en las Actividades (A.B.C.), que pretende suministrar información para la planificación, el control y la toma de decisiones.

El objetivo de esta ponencia es analizar el efecto que ejerce el mercado como impulsor, tanto de las corrientes de organización, como de los sistemas de costes a utilizar, permitiendo aportar a la empresa la posibilidad de variar su orientación tradicional, basada en productos y/o ventas, hacia un nuevo sistema organizacional basado en los procesos y la satisfacción de las necesidades del consumidor, optimizando el elemento tiempo, como factor estratégico y diferenciador de la competencia.

**IV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS
CAMPINAS, BRASIL, OCTUBRE DE 1995****Tema 9:**

**IMPACTO DE LAS NUEVAS FORMAS DE GESTION EMPRESARIAL SOBRE LA
TEORIA DE LOS COSTOS Y SISTEMAS DE INFORMACION PARA LA GESTION
ECONOMICA**

TITULO

LOS SISTEMAS DE ORGANIZACION,
EL MERCADO Y
LA CONTABILIDAD DE GESTION.

PONENTE:

PABLO VICENTE ALCOY SAPENA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD
FACULTAD DE CC.EE. Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE VALENCIA (ESPAÑA)
AVDA BLASCO IBAÑEZ, 32 - 46010 VALENCIA (ESPAÑA)

IV CONGRESO
INTERNACIONAL DE COSTOS

CAMPINAS (BRASIL), 16-20 DE OCTUBRE DE 1995

TEMA N° 9: IMPACTO DE LAS NUEVAS FORMAS DE GESTION
EMPRESARIAL SOBRE LA TEORIA DE LOS COSTOS Y
SISTEMAS DE INFORMACION PARA LA GESTION ECONOMICA

LOS SISTEMAS DE ORGANIZACION, EL MERCADO Y LA CONTABILIDAD DE GESTION.

1. ANTECEDENTES.

El entorno turbulento actual donde operan la mayoría de las empresas, condiciona la utilización de nuevos sistemas de organización, que les permitan mantener cierta ventaja estratégica frente a sus competidores.

Este cambio de orientación esta recibiendo en las últimas décadas una creciente atención por parte de investigadores y gerentes. Las causas de este protagonismo son varias, y entre ellas pueden citarse: el rápido aumento del cambio tecnológico, la aparición de nuevos países industrializados con ciertas ventajas competitivas (tecnologías de procesos), y sobre todo, el cambio en la orientación del mercado hacia la oferta, la satisfacción de las necesidades de los clientes y la fidelización de los mismos.

Si a todo esto unimos la creciente movilidad de capitales, la capacidad para transferir productos y servicios de un país a otro (con la puesta en funcionamiento de la Unión Europea) y la globalización de las empresas, nos encontramos con un incremento de la competitividad a nivel mundial.

2. IMPLICACIONES ENTRE ESTRATEGIAS DE ORGANIZACION Y MERCADO.

Hasta el inicio de la década de los 70, los sistemas de costes tradicionales utilizados eran perfectamente validos pues suministraban la información requerida por la dirección de la empresa, en un entorno caracterizado por un mercado

estable, donde las estructuras organizacionales eran jerárquicas y centralizadas, los productos tenían un ciclo de vida largo y los porcentajes de Mano de Obra (M.O.) y Costes

Indirectos de Producción (C.I.P.) eran altos con respecto al coste del producto.

Los cambios acaecidos desde entonces, sitúan a las empresas en entornos turbulentos, donde los sistemas de cálculo de la contabilidad de costes tradicional no son válidos, al no contemplar la perspectiva estratégica del coste y no tomar en consideración cuestiones, tan evidentes actualmente, como son las relacionadas con el lanzamiento, modificación o eliminación de productos, decisiones sobre precios en función del Coste Objetivo (C.O.), ó las relacionadas con la reducción de costes y transformación de costes fijos en variables, por enumerar las más representativas.

El cambio de orientación del mercado de demanda a oferta, ha generado la aparición de nuevas técnicas de organización y fabricación que permiten a las empresas, que han optado por el cambio, mantener cierta ventaja competitiva. Estas nuevas técnicas, tales como los Sistemas de Fabricación Flexibles (S.F.F.), Just in Time (J.I.T.) ó Círculos de Calidad (C.C.), han originado a su vez, unas necesidades de información que difieren en gran medida de las utilizadas tradicionalmente.

En el **Cuadro 1** recogemos la evolución experimentada en las estructuras organizacionales, desde la burocrática y orientada al producto (GRUPO I), hasta la dinámica y orientada a satisfacer las necesidades de los consumidores (GRUPO IV), pasando por la burocrática orientada a las ventas (GRUPO II) y por la orientada a la mejora de los procesos (GRUPO III),

tratando de relacionar:

(1) la orientación del mercado (demanda/oferta), (2) el tipo de organización interna de las empresas (burocrática/dinámica de grupos) y (3) la orientación de la empresa (operaciones

/mercado).

CUADRO 1

		(2) ORGANIZACION INTERNA	
		DINAMICA BUROCRATICA (ORIENTADA AL PRODUCTO)	DINAMICA DE GRUPOS (ORIENTADA AL PROCESO)
(3) ORIENTACION DE LA EMPRESA	A LAS OPERACIONES	GRUPO I BUROCRATICA. ORIENTADA AL PRODUCTO	GRUPO III INVOLUCRACION. MEJORA DE PROCESOS
	AL MERCADO	GRUPO II BUROCRATICA. ORIENTADA A LAS VENTAS	GRUPO IV INVOLUCRACION. ORIENTADA AL CONSUMIDOR
		MERCADO DEMANDA	MERCADO OFERTA
		(1) ORIENTACION DEL MERCADO	

Como podemos apreciar, en el **Grupo I** estarían representadas las empresas occidentales de corte Taylorista-Funcional de los años 50-60, herederas de toda una cultura industrial, fundamentada en la producción en masa ó grandes series, la burocracia como herramienta de gestión y en la investigación y desarrollo de **nuevos productos** como lema para dominar a los mercados. Este tipo de empresas funcionaron perfectamente en un mercado orientado a la demanda, donde cualquier producto estaba vendido de antemano, debido fundamentalmente a la avidez de los consumidores y la escasez de productos.

Cuando este mercado comenzó a saturarse, apareció un nuevo movimiento inspirado en las estrategias de mercado, es decir, las empresas se orientaron hacia las ventas, pero gestionadas desde la lógica mecanicista. En este **II Grupo**, y sin olvidar su vocación hacia el producto, las empresas se

dedicaron a desarrollar **la función comercial**, que era prácticamente inexistente en el Grupo anterior, creando las Divisiones Comerciales, la Distribución Extensiva (con varias marcas) ó las Familias de Productos, tratando de llegar así, al mayor numero posible de consumidores y llevando a sus últimas consecuencias los principios de Adam Smith (división del trabajo) y de Alfred Sloan (Control administrativo y responsabilidad). Su objetivo era vender el mayor número posible de unidades. Estas empresas fueron las compañías punteras de los Estados Unidos en los años 60-70. **MERLI G. (1994:40) .**

La internacionalización de las actividades de producción, la exigencia de los consumidores por productos con mayor calidad y la saturación de los mercados fueron los precursores del cambio de tendencia del mercado hacia la **oferta**. Si tuviéramos que fijar una fecha como punto de partida, no habría dudas: la crisis del petróleo de 1973. En este **III Grupo** cambia radicalmente la actitud del consumidor, lo que ahora demanda es calidad y solo es posible obtenerla a través de la investigación y desarrollo de **nuevos procesos**. Las empresas se orientaron hacia los procesos , es decir, fijaron su objetivo estratégico en la reducción de costes de producción, fabricando más barato y arrebatando de esta forma el producto a su inventor. Los lemas utilizados fueron el J.I.T., el Control Estadístico de Procesos, los Círculos de Calidad, los Cero Defectos ó la Producción Flexible. **KAPLAN (1984:407) .**

Las empresas representativas de este tipo de organización son las orientales de los años 70-80 (Japón y sus cuatro dragones: Corea, Taiwan, Hong Kong y Singapur), que asombraron al mundo con sus éxitos.

Por último nos encontramos con la etapa orientada a satisfacer las necesidades del consumidor. Este **IV GRUPO** es la síntesis de las culturas industriales occidental y oriental, incorporando los mejores aspectos de ambas. En el momento actual las empresas occidentales están desarrollando sistemas de gestión y organización siguiendo los principios del estilo oriental, en cuanto a participación de los trabajadores ó reducción de costes se refiere, mientras que por el contrario, las empresas orientales tratan de fortalecer sus puntos débiles en marketing e investigación y desarrollo de nuevos productos. El ejemplo más representativo, sería el compuesto por las empresas globales ⁽¹⁾ de los años 80-90, orientadas al consumidor.

3. EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD DE GESTION.

Después de analizar las relaciones del mercado con cada tipo de organización, cabria preguntarse el papel que juega la Contabilidad de Gestión en este entorno.

La contabilidad de costes tradicional, basada en modelos orgánicos de cálculo de coste encajaba perfectamente con los planteamientos analizados anteriormente en los Grupos I y II, donde la organización funcional ofrecía el soporte perfecto para la utilización de secciones o centros de coste.

Con la aparición de empresas orientadas a procesos, su ámbito de aplicación quedo limitado y es cuando la Contabilidad de Gestión se desarrolla, cubriendo el hueco existente entre la información disponible y la demandada por la dirección. De esta forma, comenzaron a ser utilizados nuevos sistemas para el calculo de costes, como el Coste

¹ aquellas exitosas con presencia en todo el mundo.

SISTEMAS DE ORGANIZACION, MERCADO Y CONTABILIDAD DE GESTION

Basado en las Actividades, desvinculandose de centros ó secciones tradicionales, así como, sistemas para la fijación de precios basados en el Coste Objetivo, que permiten a las empresas mantener una ventaja competitiva frente a sus competidores. En el **Cuadro 2** recogemos una serie de elementos, departamentos ó componentes más representativos de la empresa, como son: mercado, cliente, proveedor, etc, y los relacionamos con los cuatro grupos analizados anteriormente en el cuadro 1.

Esta nueva filosofía de la Contabilidad de Gestión, según **BALADA Y RIPOLL(1994:272)**, se basa en la puesta en funcionamiento de una serie de actuaciones cuyo objetivo es:

- La reducción de Costes.
- La eliminación de actividades superfluas.
- La reducción del tiempo como factor clave.

La reducción de tiempos y la eliminación de actividades superfluas nos llevara inevitablemente a una disminución de los costes.

El tiempo es considerado actualmente un factor estratégico clave, porque sin una correcta distribución del mismo, el resto de posibles ventajas pueden convertirse en debilidades. De este modo es necesario reducir:

CUADRO 2

LOS SISTEMAS DE ORGANIZACION, EL MERCADO Y LA C. DE GESTION

ELEMENTOS	GRUPO I	GRUPO II	GRUPO III	GRUPO IV
MERCADO	M.DEMANDA	SATURACION M. DEMANDA	M. OFERTA	SATURACION M. OFERTA
CLIENTE	PRODUCTO	VARIEDAD	CALIDAD	SATISFACER

ALCOY SAPENA, PABLO VICENTE

SISTEMAS DE ORGANIZACION, MERCADO Y CONTABILIDAD DE GESTION				
				NECESIDAD
PROVEEDOR	MUCHOS "PRECIO Y COMPETEN- CIA"	MUCHOS "CONTROL CALIDAD" INSPECCION	POCOS "ESPECIF." FREE PASS	FAB. ASOCIADA CO-DISEÑO
MARKETING	ORIENTADO A PRODUCTO	ORIENTADO A VENTAS	ORIENTADO CONSUMIDOR "CALIDAD"	ORIENTADO CONSUMIDOR FIDELIZAR CLIENTELA
FIJACION DE PRECIOS	ACUMULAC. DE COSTES		COSTE OBJETIVO	
OBJETIVO DE BENEFICIOS	CORTO PLAZO		LARGO PLAZO	
ORIENTAC. EMPRESAS	PRODUCCION (PRODUCTO)	MARKETING (PRODUCTO)	PROCESOS (CALIDAD)	INNOVACION CALIDAD
ORG. INTERNA	TAYLORIANA Y BUROCRATA PRODUCCION	TAYLORIANA Y BUROCRATA MARKETING	DINAMICA DE GRUPOS INV. DEL PERSONAL	E. GLOBALES *FLEXIBI- LIDAD *AUTOMATI- ZACION *PERSONA- LIZACION
C.GESTION	CONT. DE COSTES	DESARROLLO CONT. DE COSTES	NACIMIENTO CONT. DE GESTION	DESARROLLO CONT. DE GESTION
	COSTE DE PRODUCCION	COSTE DIRECTO Y COMPLETO	ACTIVITY BASED COSTING	¿TIEMPO FACTOR ESTRATE- GICO?

-El tiempo de preparación de maquinas dentro del ámbito de la producción flexible, para fabricar lotes pequeños, en lugar de perseguir ahorros a través de las economías de escala generadas por los grandes lotes de producción.

-El tiempo de respuesta en la entrega del producto terminado ó servicio, en lugar de perseguir la posesión de existencias "por si acaso".

ALCOY SAPENA, PABLO VICENTE

-El tiempo para fabricar "a la primera" productos de calidad, sin tener que reprocesarlos de nuevo, es decir, controlando la calidad en cada fase o etapa del proceso productivo.

-O el tiempo para introducir nuevos productos en el mercado, para llegar al cliente antes que los competidores.

4. EL TIEMPO COMO FACTOR ESTRATEGICO.

En un mercado de oferta y turbulento como el actual, el factor tiempo lo debemos analizar y controlar, para que la empresa no pierda ventajas competitivas generadas por una lenta respuesta o adaptación a las situaciones cambiantes del entorno. Según afirma **STALK(1988:41)**, "El tiempo es equivalente a dinero, a productividad, a calidad, e incluso a innovación".

En actividades productivas, quizás la eliminación de tiempos superfluos sea uno de los objetivos más importantes de la Contabilidad de Gestión. El **Período medio de Fabricación** representa el plazo de tiempo que por término medio se tarda en fabricar un producto, desde que se introducen los materiales en el proceso hasta que queda terminado. En ese espacio de tiempo, se realizan una serie de actividades que están relacionadas entre otras, con el trabajo real incorporado al producto, la inspección efectuada para garantizar la calidad, los traslados internos ó el almacenamiento y todas ellas generaran tiempo, pero solo el **tiempo de proceso** añade valor añadido al producto, el resto de actividades solo añaden costes pero no valor y por lo tanto deben minimizarse los tiempos correspondientes, para aumentar la velocidad en la circulación de los materiales y productos, así como la incorporación de otros factores (Mano de Obra Directa ó Costes Indirectos de Producción) en el proceso

productivo.

Ampliando la taxonomía de tiempos considerados anteriormente, vamos a analizar una serie de tiempos específicos, no analizados generalmente por la contabilidad de costes tradicional, que poseen una importancia vital en empresas orientadas a la mejora de procesos (**GRUPO III**), ó a satisfacer las necesidades del consumidor (**GRUPO IV**), entre los que podemos resaltar los siguientes, como podemos apreciar en el **Cuadro 3**:

- * **Time-to-market** o tiempo para investigar y desarrollar nuevos productos.
- * **Start-up-time** o tiempo para comenzar una nueva producción.
- * **Lead-time** o tiempo de producción, donde cabe distinguir a los siguientes sub-componentes de tiempo:
 - Transporte o movimiento.
 - Preparación.
 - Inspección.
 - Almacenamiento
 - Proceso.
 - Espera.
- * **Set-up-time** o tiempo de cambio de producción (maquinas o suministros).
- * **Tiempo de distribución** ó tiempo para hacer llegar el producto terminado al consumidor final.
- * **Tiempo de información**, tanto interno entre departamentos, como los inputs de información recibidos del exterior.

CUADRO 4

TIME TO MARKET TIEMPO PARA INVESTIGAR Y DESARROLLAR NUEVOS PRODUCTOS	
ALCOY SAPENA, PABLO VICENTE	

SISTEMAS DE ORGANIZACION, MERCADO Y CONTABILIDAD DE GESTION	
	TIEMPO DE INFORMACION EN TODO EL PROCESO
START UP TIME TIEMPO PARA COMENZAR LA PRODUCCION DE UN NUEVO PRODUCTO	
LEAD TIME TIEMPO DE PRODUCCION	TIEMPO DE TRANSPORTE O MOVIMIENTO
	TIEMPO DE PREPARACION
	TIEMPO DE INSPECCION
	TIEMPO DE ALMACENAMIENTO
	TIEMPO DE PROCESO
	TIEMPO DE ESPERA
TIEMPO DE DISTRIBUCION TIEMPO PARA HACER LLEGAR EL PRODUCTO AL CONSUMIDOR FINAL	

De esta forma, y al igual que en un entorno J.I.T. penalizamos los volúmenes elevados de existencias, debemos generar las herramientas oportunas en nuestra Contabilidad de Gestión que nos permitan controlar, minimizar y penalizar aquellas actividades que estén consumiendo mayor tiempo que el asignado inicialmente, máxime cuando la empresa este inmersa

en un proceso de mejora ó reducción de costes continuo.

5. CONCLUSIONES.

En un entorno de fabricación caracterizado por una gran variedad de productos, según las exigencias de los clientes (mercado de oferta), con vocación global y donde debemos poner en funcionamiento Sistemas de Fabricación Flexible, las empresas que aún mantengan estructuras organizativas burocráticas y orientadas exclusivamente al producto ó a las ventas pueden tener un futuro incierto generado por las propias características del mercado actual.

Este tipo de empresas, deberían estar inmersas en un proceso de cambio orientado hacia la mejora de procesos productivos, reduciendo tiempos y eliminando actividades superfluas (reduciendo costes), es decir, reconduciendo el objetivo hacia la fidelización y satisfacción del cliente ó consumidor.

En consecuencia, la empresa debe implementar toda una serie de técnicas que le permitan obtener cierta ventaja estratégica frente a sus competidores. Partiendo del desarrollo efectuado por **ALVAREZ, J. Y BLANCO, F (1994:187)**, ampliamos en el **Cuadro 4**, los principales esfuerzos, técnicas y herramientas que permiten satisfacer y fidelizar a la clientela, dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión.

CUADRO 4

<u>TECNICA Y/O HERRAMIENTA</u>	<u>DESCRIPCION</u>
ACTIVITY BASED COSTING (ABC) ACTIVITY BASED MANAGEMENT (ABM)	COSTE Y GESTION BASADAS EN LAS ACTIVIDADES
ADVANCED MANUFACTURING THECNOLOGIES (AMT)	TECNOLOGIAS AVANZADAS DE FABRICACION (ROBOTICA)
BENCHMARKING (BM)	COMPARACION DE RESULTADOS CON EMPRESAS LIDERES
BUSINESS PROCESS RE-DESING (BPR)	REDISEÑO DE PROCESOS
CALIDAD TOTAL	HACER LOS PRODUCTOS BIEN A LA PRIMERA
CIRCULOS DE CALIDAD	DINAMICA DE GRUPOS IMPLICANDO A TODO EL PERSONAL
COMAKERSHIP	FABRICACION ASOCIADA CON EL PROVEEDOR
JUST IN TIME	JUSTO A TIEMPO
SISTEMAS DE FABRICACION FLEXIBLES	FLEXIBILIZAR LAS CADENAS DE PRODUCCION
REDUCCION DE COSTES	REDUCIR ACTIVIDADES SUPERFLUAS Y CONVERTIR COSTES FIJOS EN VARIABLES
REDUCCION DE TIEMPO	DESDE LA I+D, HASTA EL SERVICIO DE ASISTENCIA AL CLIENTE

6. BIBLIOGRAFIA.

- ALVAREZ, J. Y BLANCO, F.** CONTABILIDAD DE GESTION ACTUAL: NUEVOS DESARROLLOS "LA CONTABILIDAD DIRECTIVA EN EL PROCESO EMPRESARIAL DE SATISFACCION Y FIDELIZACION DE LA CLIENTELA". AECA 1994.
- BALADA, T. Y RIPOLL, V.** CONTABILIDAD DE GESTION ACTUAL: NUEVOS DESARROLLOS "LA UTILIDAD DE LA INFORMACION DE GESTION PARA UN ANALISIS ESTRATEGICO DE COSTE". AECA 1994.
- HAMMER, M y CHAMPY, J.** REINGENIERIA DE LA EMPRESA. PARRAMON. 1994.
- KAPLAN ROBERT, S.** "LA EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD DE GESTION". THE ACCOUNTING REVIEW. N°3 JULIO 1984.
- MERLI, G.** NUEVA ESTRATEGIA DE APROVISIONAMIENTO PARA LA FABRICACION. DIAZ DE SANTOS. 1994.
- RIPOLL, V. Y ALCOY, P.** LA CONTABILIDAD DE GESTION EN EL PROCESO DE DETERMINACION DE PRECIOS: EL COSTE OBJETIVO. VII CONGRESO A.E.C.A. VITORIA 1993.
- RIPOLL, V. - BALADA, T. Y ALCOY, P.** THE MANAGEMENT ACCOUNTING IMPLICATIONS IN BUSINESS PROCESS REDESING. 17° CONGRESO DE LA EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION. VENECIA 1994.
- STALK, G.** THE NEXT SOURCE OF COMPETITIVE ADVANTAGE. HARVARD BUSINESS REVIEW. JULIO-AGOSTO 1988.
- THUROW, L.** LA GUERRA DEL SIGLO XXI. VERGARA. 1992.