

## Nuevas técnicas de gestión

En los últimos años se han desarrollado una serie de nuevas técnicas de gestión empresarial, ya que las empresas deben actuar en un mundo globalizado y marcadamente competitivo. Entonces para sobrevivir primero, y para crecer en segundo término, deben incorporar permanentemente nuevas ideas sobre cómo gerenciar.

En el marco de la disciplina de costos, hemos considerado conveniente desarrollar algunas de ellas y su vinculación con nuestra temática.

### 6.1. El costeo basado en las actividades

El escenario antes descrito llevó a los profesores de la Universidad de Harvard, Robert Kaplan y Robin Cooper, a proponer lo que en principio intentó ser una nueva metodología de costeo, como alternativa a lo que llamaron los *métodos tradicionales* que son las conocidas formas de costear que hemos desarrollado en esta asignatura.

Según Kaplan y Cooper, los métodos tradicionales tienen una serie de inconvenientes que no los hacen aptos para generar información gerencial en los momentos actuales. Las principales críticas formuladas son:

- Cumplen con las exigencias de la contabilidad externa, pero no tienen capacidad para brindar información que sea útil para la toma de decisiones.
- Agrupan los costos por áreas de responsabilidad pero no lo hacen por actividades o procesos empresariales.
- Brindan información sobre los costos de los productos o servicios pero con grandes distorsiones.
- La retroalimentación que proporcionan a los empleados y gerentes es tardía y tiene poco nivel de detalle.
- Muestran constantes oscilaciones en los costos unitarios que complican la toma de decisiones.
- Una incorrecta asignación de los costos indirectos a las unidades de costeo.

Como forma de solucionar los problemas enumerados, es que propusieron un método de costeo llamado *Costeo basado en las actividades* (ABC- Activity Based Costing) donde el eje central de la atención está en el control de las actividades que realiza la empresa en su operatoria. Afirman que *son las actividades las que consumen recursos* y que los productos o servicios utilizan las actividades. Le adjudican la responsabilidad de la generación de los costos de la compañía a las actividades que ella realiza, y los bienes o servicios elaborados se nutren de las actividades que se llevan a cabo.

El proceso de cálculo se puede sintetizar en:

- Identificar las actividades que realiza la organización
- Asignación de los recursos a las actividades
- Identificación de las unidades de costeo
- Aplicación del costo de las actividades a las unidades de costeo

Revisemos en detalle cada uno de los pasos del proceso planteado.

### **6.1.1. Identificación de las actividades de la organización**

Kaplan y Cooper definen a la actividad como “un conjunto de tareas coordinadas y combinadas cuyo fin es *agregar valor* a un objeto a través de la aplicación de recursos durante la ejecución de sus procesos”.

*Agregar valor* es un concepto que lo debe definir el cliente. Una actividad agrega valor cuando, en caso de no realizarse, el cliente no se siente satisfecho y no adquiere el producto o el servicio.

ABC intenta conocer:

- Cuáles son las actividades que realiza la empresa.
- Cuál es el costo de esas actividades.
- Cuál es la necesidad de la organización de realizar esas actividades.
- Cuál es la porción de cada actividad que requieren los productos, servicios y clientes.

La identificación de las actividades a costear depende del tamaño y de la complejidad de la empresa. El criterio rector para definir una actividad a costear debe ser el identificar todas aquellas que *interese controlar* por algún motivo.

ABC asigna costos a las actividades productivas y también a las que no están directamente relacionadas con la transformación de materiales o elementos, es decir, que permite conocer -y profundizar- el costo de actividades comerciales o administrativas.

Dentro de las actividades se pueden establecer jerarquías. Podemos decir que hay:

- Actividades a nivel producto
  - Son las que se realizan para cada unidad de producto o servicio prestado
- Actividades a nivel de lotes
  - Son las realizadas para cada lote. Por ejemplo, el ajuste de una máquina para un lote de producción, la compra de materiales o procesar el pedido de un cliente.
- Actividades de apoyo al producto o al servicio prestado
  - Son las que se llevan a cabo para permitir la realización de los productos o servicios. Incluyen las actividades de apoyo a los clientes que son independientes de los volúmenes de compra.
- Actividades de apoyo a la marca o la línea de productos

La apropiación de costos a las actividades se puede realizar en forma directa, cuando el costo a apropiar es directo a las mismas. Cuando un costo es común a dos o más actividades, se debe distribuir entre ellas de acuerdo a su participación en el costo mencionado.

### 6.1.2. Apropiación de los costos acumulados en las actividades a los productos o servicios

Los importes apropiados a las actividades deben volcarse a los productos o servicios que las requieren. El costo total de un producto o un servicio es el resultante de todos los costos parciales de las distintas actividades donde es elaborado.

Es lógico pensar que la unidad de costeo que más recursos requiere de una actividad sea la que soporte mayor costo de la misma. Si la actividad es monoprodutora, basta dividir el total de costos por la cantidad de unidades de costeo producidas. Pero lo usual es que en una actividad se produzcan diversas unidades de costeo, lo que obliga a distribuir su costo acumulado entre toda la producción obtenida. Hay que encontrar un *direccionador de costos* que dirija el costo de la actividad hacia los objetos que se costean, y que permita que los objetos de costeo que más requerimientos demandan de la actividad, sean los que soporten los mayores importes.

Ese direccionador de costos se denomina usualmente *cost driver*. Se trata de encontrar el *cost driver* más apropiado para cada actividad. El mismo debe reflejar adecuadamente la relación entre la unidad de costeo y la actividad. Ejemplos de ellos son:

- Unidades producidas
- Horas máquina
- Horas hombre
- Cantidad de órdenes procesadas
- Horas de ingeniería
- Etc.

Vamos a desarrollar un ejemplo para ilustrar cómo se determinan los costos unitarios en el método ABC y en los llamados métodos tradicionales para analizar las semejanzas y las diferencias, y poder validar las críticas sobre la forma tradicional de costear.

Una empresa fabrica una línea completa de lámparas de calidad que se compone de dos lámparas denominadas Clásica y Moderna, respectivamente. La empresa decidió pasar de un sistema de costos tradicional (MT) a uno basado en las actividades (ABC).

Para valuar el cambio se dispone de la siguiente información y para sencillez del ejemplo se supone un solo proceso:

Lámpara	Cantidad	Costos	Horas	Movimientos	Montajes
		MP y MOD	máquina	de materiales	
Clásica	400.000	\$ 800.000	100.000	200.000	100
Moderna	100.000	\$ 150.000	25.000	100.000	50
Costos totales		\$ 950.000	\$ 500.000 (*)	\$ 850.000	\$ 650.000

(\*) Costo de operar el equipo de producción

En el método tradicional, los costos de los equipos de operación, manejo de materiales y montajes de lámparas se asignan en base a las horas máquina. Las lámparas se fabrican y se venden en lotes.

El cálculo de los costos unitarios de acuerdo al método tradicional es:

	Lámpara clásica	Lámpara moderna
Costos MP y MOD	\$ 2	\$ 1,50
Costos indirectos		
0,25 HMq x \$ 16	\$ 4	
0,25 HMq x \$ 16		\$ 4
Costo unitario	\$ 6	\$ 5.50

Si volvemos a calcular los costos unitarios por el método ABC tenemos:

Actividades	Costos totales	Cost driver	Costo x cost driver
Máquinas	\$ 500.000	125.000 HMq	\$ 4 x HMq
Movimientos de materiales	\$ 850.000	Piezas manejadas 300.000	\$ 2.833 x lote
Montaje	\$ 650.000	Montajes efectuados	\$ 4.334 x montaje

El cálculo de los costos de cada lámpara es:

	Lámpara clásica	Lámpara moderna
Costos MP y MOD	\$ 2	\$ 1,50
Costos indirectos		
Máquinas		
0,25 HMq x \$ 4 (1)	\$ 1	
0,25 HMq x \$ 4 (2)		\$ 1
Movimientos de materiales		
\$ 2.833 x 0,5 (3)	\$ 1.417	
\$ 2.833 x 1 ( 4)		\$ 2.833
Montaje		
\$ 4,334 x 0,00025 (5)	\$ 1,083	
\$ 4,334 x 0,0005 (6)		\$ 2,167
Costo unitario	\$ 5.50	\$ 7,50

- (1) 100.000 HMq / 400.000 unidades
- (2) 25.000 HMq / 100.000 unidades
- (3) 200.000 Movimientos / 400.000 unidades
- (4) 100.000 Movimientos / 100.000 unidades
- (5) 100 Montajes / 400.000 unidades
- (6) 50 Montajes / 100.000 unidades

Como vemos, los costos son distintos y, en este ejemplo, bajo el método ABC son más precisos que por el MT. Esto no indica que ABC sea superior a MT en el cálculo de costos, sino que en este caso el MT ha sido utilizado con criterios erróneos. Los costos de Montaje y Movimientos de Materiales son tareas evidentemente manuales y aquí se asignan a los costos por el tiempo de máquinas. El alumno recordará la importancia que los autores le damos en la unidad de Carga Fabril a la correcta *centralización* y, sobre todo a la correcta elección del módulo (en terminología de ABC, al *driver*).

Hay que dejar bien claro que no se trata de que ABC sea superior a MT, sino que los errores adjudicados a este último son consecuencia de una mala utilización. Las críticas hay que hacerlas a la implementación del sistema y no

al sistema en sí. Cuando ambos métodos están bien implementados, los costos indirectos unitarios deben ser iguales cualquiera sea el método aplicado.

En lo que hace a materia prima y mano de obra directa el cálculo de los costos es similar, radicando las diferencias en la acumulación de los costos indirectos. Mientras que el método tradicional acumula los costos por centros de costos para aplicarlos a las unidades de costeo mediante los módulos de aplicación (recordar lo visto anteriormente al respecto), el costeo basado en las actividades acumula los costos por actividad para luego asignarlos a las unidades de costeo mediante los *cost drivers*. Conceptualmente, el módulo de aplicación y el costo *driver* tienen el mismo significado: son criterios de asignación de los costos indirectos a las unidades de costeo.

### 6.1.3. La información de gestión y el método ABC

El método ABC fue en un principio una metodología de costeo que intentaba superar las supuestas falencias de los tradicionales. A medida que los conceptos se fueron precisando y clarificando, surgió con claridad que el aporte de ABC hay que situarlo dentro de un marco más amplio, que es el Gerenciamiento Basado en la Actividad, proveniente del inglés *Activity Based Management*. En el ámbito empresarial se lo denomina por la sigla ABM, que adoptaremos en adelante.

Al ABM lo podemos clasificar en:

- ABM operativo
  - Considera la demanda para las actividades de la empresa como dada, e intenta satisfacer esa demanda con menor consumo de recursos.
  - Los beneficios se miden en:
    - Menores costos
    - Mayores ingresos por la mejor utilización de los recursos
- ABM estratégico
  - Intenta alterar la demanda de actividades como forma de aumentar la utilidad mientras que se asume en primera instancia que la eficiencia permanece constante
    - Trata de dirigir la demanda hacia las actividades más rentables
    - Incluye decisiones sobre el diseño y desarrollo de los productos y las relaciones con los proveedores para reducir la demanda de actividades que debe realizar la organización

En este escenario, ABC informa cómo se puede aumentar la eficiencia disminuyendo costos e intensificando la utilización de activos.

### 6.1.4. Actividades con y sin valor añadido

No suele ser fácil discernir cuáles son las actividades que agregan valor y cuáles no. Fabricar una pieza para un producto es considerado generalmente como una actividad que agrega valor. Corregir una factura errónea o trasladar materiales dentro de un mal diseño de planta se consideran actividades que no agregan valor.

En principio, el cliente no debe pagar por aquellas actividades que no agregan valor. La dificultad en definir adecuadamente a las actividades la podemos ejemplificar como sigue:

- Ajustar las máquinas. En sí misma ésta es una actividad que no agrega valor al cliente, pero es inevitable si en esa máquina se procesa una variedad de productos.

La atención en la reducción de costos se debe centrar tanto en las actividades que agregan valor como en aquellas que no agregan valor, pero que son imprescindibles para el funcionamiento de la organización. Se deben eliminar todas aquellas que no aporten valor y no sean necesarias para el logro de los objetivos de la empresa.

### 6.1.5. Conclusiones finales

ABC no es una metodología de costeo que supere a los métodos tradicionales, sino que debe ser considerado como un complemento de éstos, ya que proporciona información sobre los costos de las actividades, algo que los tradicionales no informan. Por otra parte, los MT aportan los elementos necesarios para efectuar el control de gestión en las diferentes áreas de la empresa y también a partir de la información por ellos generadas -mediante la separación de los costos en fijos y variables- la toma de decisiones, como ya se vio con anterioridad.

La implementación contable de ABC requiere de un plan de cuentas analítico abierto por actividad, con las complicaciones de imputación que esto significa. En lo que hace al momento de la determinación de los costos, ABC se puede implementar sobre costos resultantes o predeterminados, siendo dificultosa en la práctica la presupuestación de los costos de las actividades porque requiere definir el nivel de actividad de cada una en forma previa, algo muy difícil de estimar con precisión.

En virtud de lo anterior, las empresas que se deciden por implementar ABC como método de costeo lo hacen en forma extracontable y basándose en costos resultantes.

KAPLAN R. Y COOPER R. (1999), *Coste y efecto*, Gestión 2000, pp. 101-136; 165-238.



LAVOLPE Y SMOLJE, “Un aporte clarificador a la polémica ‘Método tradicional versus ABC’”, en: *Boletín de Lecturas Sociales y Económicas*, UCA, FCSE, Año 3, N° 10.

COMISIÓN DE COSTOS DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, *El costeo basado en las actividades*, Informe N° 2.

CAPASSO, GRANDA Y SMOLJE (1993), *Activity Based Costing vs. Métodos tradicionales de Costeo*, Tercer Congreso Internacional de Costos, Madrid.

## 6.2. Utilidad sobre el capital invertido por segmentos de negocios

Hemos explicado -al desarrollar el concepto *análisis marginal*- pautas para la elección del artículo más conveniente, y concluimos que es aquel que brinda mayor contribución por factor escaso. Adrede, y exclusivamente por razones

pedagógicas, debemos rectificar ahora ese axioma: *el artículo (o línea de artículos), o segmento de negocios, más conveniente es el que brinda mayor utilidad sobre el capital invertido para su producción y/o comercialización*. Esta afirmación -que parece (y lo es)- tan obvia es la resultante del estudio que realiza cualquier inversor antes de concretar su inversión ante diferentes alternativas. Pero cuando una empresa está en marcha, y la dinámica de los acontecimientos ha hecho que en el tiempo se fueran incorporando nuevas líneas, o simplemente los volúmenes, los precios y los costos han variado desde el momento en que se decidió producir y vender una mezcla dada, se hace indispensable conocer la *rentabilidad* de las diferentes líneas. Y para conocer la rentabilidad de las diferentes líneas es indispensable:

- a. conocer la *utilidad* de cada línea (tema suficientemente abordado en los capítulos de gastos comerciales y de análisis marginal),
- b. conocer el *capital invertido* en cada línea (tema que abordaremos en el presente segmento),
- c. relacionar ambos conceptos.

Esta relación, además de su propia lógica, permite tener pautas racionales en decisiones de expansión o contracción de actividades empresarias existentes, y permite a la dirección de la empresa vigilar la marcha de los distintos segmentos de negocios.

### 6.2.1. Fórmula de la utilidad sobre el capital invertido

La relación más arriba indicada es llevada a términos matemáticos, en la siguiente fórmula:

$$\text{Utilidad sobre el capital invertido} = \text{Ganancia neta} / \text{Capital invertido}$$

Esta utilidad es, entonces, la *rentabilidad* que está arrojando el capital invertido: en términos de análisis financiero, es el *retorno sobre el capital invertido*.

Ahora bien, como la rentabilidad de un segmento de negocio depende de dos factores:

- el margen de ganancia sobre ventas y
  - la velocidad que tiene el movimiento de bienes con relación a las ventas durante un período determinado,
- podemos expresar la misma fórmula, enriqueciéndola con la incidencia de estos dos últimos factores, y obtenemos una nueva fórmula (conocida como fórmula de *Dupont*) que es la siguiente:

$$\text{Utilidad sobre capital invertido: } \text{Ganancia/Ventas} \times \text{Ventas/Capital invertido}$$

### 6.2.2. Elementos a considerar para calcular el retorno sobre la inversión

La utilización de la fórmula antedicha requiere precisar, ante distintas alternativas, algunas características sobre sus componentes, a saber:

- Ventas
  - *Si se trabaja con ventas brutas o netas.* Es conveniente utilizar ventas netas, ya que las políticas de descuentos y bonificaciones se modifican con el tiempo.
- Ganancia
  - *Si se trabaja con ganancia antes o después de impuestos.* Es preferible utilizar ganancia después de impuestos ya que es la renta neta verdadera, después de calculado el impuesto a las ganancias.
- Capital invertido
  - El problema central es el cálculo y valuación del mismo y merece ser analizado en detalle.

### **Rubros que componen el capital invertido**

Al capital invertido (en rigor, nos referimos a los *activos* invertidos) en un segmento de negocio lo vamos a dividir en:

- Capital de trabajo
- Capital fijo

Los rubros que se computan dentro del *capital de trabajo* son:

- Disponibilidades
- Cuentas a cobrar
- Inventarios
  - De materias primas o materiales
  - Productos en proceso
  - Productos terminados

En las empresas de servicios comúnmente no existen stocks de existencias en proceso (salvo que haya servicios a mitad de concreción al momento del cálculo) y el stock de servicios terminados no existe, ya que cuando el mismo finalizó la entrega al cliente es inmediata.

Del capital de trabajo se excluyen las inversiones de carácter financiero, ya que las mismas no son parte del giro habitual del segmento analizado, y se computan las cuentas a pagar (en este caso, deducimos *pasivo*, o sea que trabajamos con *activos netos de pasivos*) ya que parte del capital invertido no es propiedad de la empresa.

Los componentes del *capital fijo* son:

- Terrenos
- Edificios
- Máquinas
- Motores
- Equipos
- Muebles
- Vehículos
- Obras en curso

El argumento para incorporar las obras en curso radica en ser fondos comprometidos para un segmento, que podrían tener otro destino.

### **Valuación del capital invertido**

Sobre la valuación del capital de trabajo hay que tener en cuenta si al momento del cálculo los saldos contables reflejan importes que se pueden considerar *normales*. Puede ocurrir que por decisiones gerenciales algún rubro muestre saldos distorsionados por ese tipo de decisiones, como en el caso de existir dificultades de aprovisionamiento de materias primas se decide incrementar sus stocks para no sufrir desabastecimiento. En estos casos, hay que dejar de lado los saldos contables y realizar el trabajo computando saldos que se entienden normales para el rubro en cuestión.

El problema más arduo se presenta con la valuación del capital fijo y en primera instancia hay que establecer si los mismos se valúan a:

- Valores de origen
  - No se reconocen las amortizaciones acumuladas. Tiene la ventaja de hacer comparables los resultados de los distintos segmentos de negocio de una empresa, ya que atempera el efecto de los activos antiguos y modernos.
- Valores de origen menos amortizaciones acumuladas
  - Tiene mayor significado económico ya que acepta que parte de los valores de activos se han recuperado a través de las amortizaciones.

El otro inconveniente que hay que salvar en la valuación del capital fijo es el efecto inflacionario. Se requiere ajustar el valor de los bienes al momento del cálculo, ya que la incorporación de los activos fijos no es algo que se dé íntegramente en un solo momento, sino que se va dando a lo largo del tiempo, y los valores de origen están expresados en moneda de diferentes poderes adquisitivos.

Las formas de realizar este ajuste son:

- Valorizarlos a precios de reposición, alternativa dificultosa para conseguir esos precios, y además no tiene en cuenta el avance tecnológico
- Valor de adquisición en moneda extranjera para los activos importados llevados a moneda local por el tipo de cambio al momento del cálculo, y valor de origen más ajuste por índices inflacionarios para los activos de origen local. La crítica a esta alternativa radica en que el tipo de cambio puede estar distorsionado por decisiones de política económica.
- Actualizar el total de los activos, nacionales e importados, por índices oficiales que muestren la evolución de la inflación
- Ajustar los valores originales por los índices proporcionados por la AFIP para la determinación del Impuesto a las Ganancias.

### **6.2.3. Secuencia para asignar el capital invertido a los segmentos de negocios**

Con todo lo anteriormente descrito, podemos determinar el retorno sobre la inversión a nivel global de la empresa. Viene ahora la tarea de distribuir el capital invertido a los segmentos de negocios para conocer el comportamiento individual de los mismos.

Para facilitar la explicación, vamos a adoptar como segmento de negocio a las líneas de productos. Comencemos con la apropiación del capital de

trabajo. Los stocks de productos en proceso y de productos terminados en las empresas industriales son asignables directamente a las líneas, ya que los mismos se identifican con las líneas en cuestión.

Respecto de los inventarios de materias primas y materiales, hay que establecer cuáles saldos corresponden a materias primas o elementos que son de uso exclusivo de una línea para imputarlos directamente. Nos quedan los saldos de las que consumen dos o más líneas de productos. En este caso transitoriamente se imputan a los centros de costos que utilizan las mismas.

Los saldos de Cuentas por Cobrar suele ser de difícil apropiación. Raras son las empresas que contabilizan sus créditos por ventas identificando los clientes por líneas de productos, ya que lo usual es que la clientela adquiera productos o servicios de todas las líneas. En el primer caso, la asignación es directa, y cuando se da la segunda alternativa hay que acudir a prorrateos, no siempre muy precisos.

Sobre los saldos de Cuentas por Pagar se sigue el mismo procedimiento que para los inventarios de materias primas, ya que estos saldos representan generalmente deudas por compras de las mismas.

Del Capital de Trabajo queda por distribuir las *disponibilidades*. Se suelen distribuir por el Costo de Ventas de cada línea, y en caso de intentar una mayor precisión hacerlo por el Costo de Ventas deduciendo las amortizaciones allí contenidas, ya que no representan salidas de efectivo.

Sobre los rubros que componen el Capital de Trabajo, caben los siguientes comentarios:

- Terrenos y edificios
  - Salvo el caso que un sector esté dedicado exclusivamente a la elaboración de una sola línea, la imputación debe hacerse siguiendo los mismos criterios que se mencionaron cuando se distribuyeron estos rubros al calcular los costos de producción, en el elemento carga fabril.
- Máquinas, motores, equipos, muebles y vehículos
  - Son asignables con facilidad a los centros de costos a los que pertenecen, por lo que transitoriamente se los imputaremos.

Una porción del capital invertido en la empresa se encuentra en los departamentos de servicios, razón que obliga a establecer la inversión en cada uno de ellos en base a lo dicho con anterioridad. Queda distribuir ese capital entre las líneas de productos, y aquí también transitoriamente esos importes los vamos a apropiar a los centros de costos que son servidos por estos sectores.

#### **6.2.4. Distribución del capital invertido a los centros de costos**

En este momento del cálculo, los centros de costos acumulan importes provenientes de:

- Materias primas que fueron asignadas directamente a las líneas.
- Todos los rubros del capital fijo que se apropiaron a estos centros.
- Los importes provenientes de las distribuciones de los sectores de servicios.

Estos importes deben volcarse a las líneas que se elaboran en cada centro de costos en base al criterio de distribución que resulte más apropiado, de acuerdo con las exigencias que cada línea requiere del centro de costos. Los criterios de distribución más usuales son ya conocidos antes, como horas máquina, horas hombre o costo de mano de obra directa.



VÁZQUEZ J. C., *Costos* (1988), Editorial Aguilar, pp. 834-849.

### 6.3. Costeo objetivo

El propósito principal de esta técnica consiste en adecuar las actividades de la organización y sus costos para obtener el nivel de utilidad prefijado por ella. No debe verse al *costeo objetivo* (conocido en su versión inglesa como *target costing*) como una herramienta para determinar costos unitarios, sino que debe verse como un mecanismo integrado para unir en forma coherente el funcionamiento de las áreas de la compañía. Este esquema está fuertemente vinculado con el planeamiento y la toma de decisiones estratégicas. El precio de venta se constituye en el elemento disparador de este proceso.

El Informe N° 3 de la Comisión de Estudios de Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, define al *costeo objetivo* como:

■ ■ “Un proceso de obtención del costo de los bienes o servicios a partir del precio de venta esperado o disponible, al cual se le restan los beneficios deseados para arribar a un valor de costo que pasa a constituirse en el objetivo a cumplir por parte de la organización a lo largo de todo su ciclo operativo, respetando de esta manera las metas de precio y beneficio que constituyeron los parámetros fijos que sustentaron el cálculo del costo objetivo”. ■ ■

El proceso, como se dijo, comienza con el precio que el cliente está dispuesto a pagar al cuál se le deduce la utilidad neta, *el resultado es el costo al que tiene que arribar la organización*.

#### 6.3.1. Características básicas

Las características principales de este proceso son:

- Se basa en el *ciclo de vida del producto*
  - Concepción
  - Diseño
  - Desarrollo del producto
  - Desarrollo del proceso de producción
  - Logística
  - Comercialización

- Muestra una visión global de los costos de los productos al tener en cuenta los costos generados a lo largo de su ciclo de vida.
- Intenta optimizar el resultado de toda la vida del producto, acentuando el énfasis en el ciclo comercial.
- Exige una constante estimación de los costos de fabricación de un producto en todas las etapas.
- Está relacionado con operaciones de mediano y largo plazo, ya que deriva del plan de utilidades a largo plazo de la compañía.

### 6.3.2. Proceso de determinación

Los pasos a seguir son:

- Fijación del *precio de venta objetivo* del producto en el contexto de necesidades del mercado y de la estrategia de la competencia.
  - Hay que determinar las características que debe reunir el producto a posicionar en el mercado junto con su precio de venta, lo que pasa a ser una restricción en las etapas posteriores.
  - Hay que analizar las necesidades no satisfechas y qué importe está dispuesto a pagar el mercado.
- Determinación del *margen de beneficio deseado* o *target profit*
  - La compañía debe definir la ganancia que la satisface por la venta de un producto determinado, esta decisión está dentro de la planificación estratégica.
- Cálculo del costo objetivo que debe ser alcanzado
  - Se deben repasar los costos de producción e incluir todas las reducciones de los mismos que todavía no han sido implementadas. Esto da origen al *costo admisible*, que viene a ser el costo de fabricar el producto como si la organización ya hubiese implementado las reducciones propuestas. *El costo admisible* es el *costo vigente con mejoras*.
  - La diferencia entre el precio de venta planificado y la utilidad deseada muestra una medida del costo objetivo. Este costo no tiene que ser igual al costo admisible, ya que para llegar al costo objetivo los caminos pueden ser:
    - Método de sustracción, que hace coincidir al costo objetivo con el costo admisible, dependiendo del precio de mercado y de la ganancia prefijada. No tiene en cuenta aspectos internos de la organización y puede llevar a definir objetivos no alcanzables
    - Método de adición, que parte de la experiencia y de las posibilidades que brindan las actuales condiciones productivas. Ignora la situación del mercado y se puede arribar a costos objetivos no competitivos. Esta alternativa es incompatible con la filosofía del *target costing*.
    - Método integrador, que trata de combinar las perspectivas internas y externas de los métodos anteriores, confrontado el costo admisible con el costo objetivo para tratar de llegar a este último a través de técnicas coordinadas de reducción de costos. Hay que considerar la estructura de costo del producto sin dejar de considerar la perspectiva de su ciclo de vida, considerando además los costos totales de la empresa a través de todas las funciones y actividades necesarias a cumplir.

- Predeterminación del costo admisible de los productos sobre la base de información disponible sobre el funcionamiento real de los procesos
  - El costo actual o corriente es el costo de obtener un producto dentro del contexto tecnológico y productivo actual. Dentro de este esquema se puede presentar:
    - Que se trate de un producto existente o nuevo, que tenga similitud con procesos actuales y que no requiera nuevos equipos o renovación tecnológica
    - Que se trate del desarrollo de productos innovadores y complejos donde la incertidumbre sobre los métodos de producción es considerable. Para la predeterminación de costos se necesita de datos técnicos que deben ser provistas por las áreas correspondientes.
  - En la primera alternativa los propulsores del costeo objetivo proponen *el método de los componentes existentes* que consiste en:
    - Descomposición del producto en bloques componentes
    - Estos bloques se dividen en subensambles y partes individuales
    - Estas partes individuales se valorizan con información proveniente de los sistemas de gestión
  - La otra alternativa se basa en *el método funcional innovador*, los pasos son:
    - Definir las funciones de utilización del nuevo producto
    - Clasificarlas según su uso y valor
    - Tomando como referencia su relevancia, proceder a asignar los objetivos de costos a cada grupo funcional
  - Ambas alternativas no implican métodos de determinación de costos sino formas de identificar actividades y procesos necesarios para el diseño, fabricación y venta de los productos.
- Análisis de los desvíos
  - Los desvíos entre el costo admisible y el costo objetivo deben ser analizados, optimizando la concepción del producto y las operaciones que son necesarias llevar a cabo. Es el punto vital del costeo objetivo y requiere una actividad coordinada de todas las áreas de la organización que debe acordar el costo admisible. Surgen los intereses contrapuestos y es imprescindible la cultura del trabajo en equipo para resolver la brecha existente en los plazos necesarios, respetando los principios básicos de orientación al cliente y al mercado, que es la guía de este proceso.

### 6.3.3. Condicionantes para la implementación del costeo objetivo

Para lograr una implementación exitosa hay que considerar los siguientes condicionantes:

- Necesidad de contar con una contabilidad de gestión
  - Es un requisito básico para conocer cuáles son los productos que proporcionan utilidades y cuáles no. Indica además dónde hay que acentuar los esfuerzos de venta y dónde es factible la reducción de costos.
- Reconocimiento de las existencias de diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión
  - Quienes están a cargo de los costos deben estar familiarizados con los procesos productivos. Deben comprender la cadena de valor para poder eliminar las actividades que generan costos pero no agregan valor al

- producto. Ambas contabilidades deben interactuar permanentemente.
- Cuantificar con la mayor precisión los costos de los productos
    - Se necesita de un sistema de costos predeterminados que brinde información precisa.
  - Necesidad de una cultura de trabajo en equipo
    - Es fundamental, ya que el método exige permanentemente el acuerdo de los diferentes sectores y no todas las empresas cuentan con estructuras internas para adoptar esta metodología.

#### **6.3.4. Actividades principales en el proceso del costeo objetivo**

Las principales actividades que implica este proceso son:

- Esfuerzos en la reducción de costos
  - Se consigue reduciendo el número de partes o piezas de un producto sin afectar la calidad del mismo; automatizando procesos o tercerizando actividades; o sustituyendo materiales de alto costo por otros más económicos, sin modificar el valor para el cliente.
- Seguimiento analítico del diseño del producto
  - Los pasos del diseño son:
- Generación de la idea
- Se desarrollan los lineamientos generales a utilizar en el desarrollo del concepto del producto
- Diseño del producto
- Se realizan esbozos, diagramas funcionales y un borrador modelo del producto. Luego comienza la etapa del diseño estableciendo el costo estimado.
- Los productos que superan esta instancia entran en la etapa del diseño detallado
- Producción a prueba
- Se elabora un prototipo para verificar el funcionamiento del producto y recalcular los costos de producción.
- Las revisiones se centran en la calidad antes de entrar en la producción a escala.
- Se vuelven a revisar las posibilidades de comercialización, los standards de funcionamiento y la satisfacción general de toda la organización con los resultados previstos a obtener.
- Producción real
- Las actividades de reducción de costos siguen vigentes en esta etapa y se mantendrán a lo largo del ciclo de vida del producto, aplicando métodos de mejora continua.

#### **6.3.5. Ventajas e inconvenientes de costeo objetivo**

Los aspectos positivos y negativos más relevantes son:

- Desventajas
  - Largos tiempos de desarrollo
  - Grandes esfuerzos a los miembros de la organización
  - Excesiva atención a los deseos del cliente, que puede llegar a ser negativo

- Conflictos internos en la organización por contraposición de intereses
- Requiere de un compromiso total de toda la empresa
- Sólo puede implementarse en una compañía donde está instalado el concepto de mejora continua
- Ventajas
  - Brinda pautas sobre la competitividad global de la empresa
  - Consigue una integración de las áreas de la organización
  - Contribuye al planeamiento operativo
  - Contribuye en mucho a la reducción de costos, sobre todo en la etapa del diseño del producto



COMISIÓN DE ESTUDIOS DE COSTOS DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, *Informe N° 3*



HORNGREEN Y FOSTER (1996), *Contabilidad de Costos. Un enfoque de gerencia*, Editorial Prentice-Hall Inc., Octava edición, pp. 438-440.



1.

### Caso MC. LAREN S.A.

La empresa MC. LAREN S.A. desea lanzar un nuevo modelo de automóvil al mercado, que denominará “Western” y será competidor de otros 2 modelos ya existentes en el mercado, cuyos precios de venta al público son actualmente: 13.915 U\$S y 15.125 U\$S (en ambos casos los precios incluyen un 21 % de Impuesto al Valor Agregado).

Mc Laren estima que existirán gastos comerciales variables por impuestos y comisiones a vendedores, equivalentes al 10% de su precio de venta (excluyendo IVA) a las concesionarias, que constituirán el canal por el cual se comercializará el automóvil.

Los procesos que se efectúan en la propia planta demandarán aproximadamente 50 horas por automóvil, a un costo de mano de obra y carga fabril de 40 U\$S / hora.

El directorio de Mc Laren fijó una utilidad neta del 25% sobre precio de venta a las concesionarias como ganancia objetivo de esta línea. Las concesionarias manejan un recargo del 20% de su precio de compra para establecer el precio de venta contado al público.

Se calcula que durante el ciclo de vida total de “Western” se podrían vender 100.000 unidades (en 5 años), para lo cual se estima que será necesaria una inversión en publicidad y promoción y otros costos comerciales fijos, propios de este producto, de 50.000.000 U\$S.

Los gastos totales de Investigación y Desarrollo ascienden a 10.000.000 U\$S.

- a. Determine cuál será el valor máximo que la compañía está dispuesta a pagar a sus proveedores por el total de los materiales y piezas a comprar.

- Suponiendo que una vez negociados todos los precios de compra con los respectivos proveedores, el costo total de materias primas y materiales por unidad alcance un valor de 4.680 U\$S:

Determine cuál será la utilidad total estimada que generará el modelo “Western” durante todo su ciclo de vida para la compañía Mc Laren, manteniendo constantes los precios de venta al público y el margen de las concesionarias.

## 6.4. Benchmarking

Dentro de las nuevas técnicas de gestión que se han desarrollado últimamente ocupa un lugar importante el *Benchmarking*. Lo podemos definir como:



Un proceso sistemático para evaluar los productos, servicios y procesos de trabajo de las organizaciones que son reconocidas como representantes de las mejores prácticas empresariales, con el propósito realizar mejoras en la organización

Tal vez la mejor forma de expresarlo es decir que consiste en *aprender de otros*

### 6.4.1. Tipos de benchmarking

Dentro del benchmarking podemos identificar a:

- Benchmarking interno
  - El objetivo es identificar los standard de desarrollo interno de la empresa. Da por sentado que existen diferencias en los procesos que lleva a cabo una organización y que algunos son más eficientes que otros.
- Benchmarking competitivo
  - Identifica información acerca de productos, procesos y resultados comerciales de la competencia para compararlos con lo de la propia empresa. Es útil cuando se busca posicionar en el mercado los productos, servicios y procesos de la compañía.
- Benchmarking funcional
  - El objetivo es identificar las mejores prácticas de cualquier empresa que se distinga por su excelencia en un área específica. Pone el acento en la excelencia de los procesos más que en las prácticas comerciales.

### 6.4.2 ¿Por qué utilizar benchmarking?

Los objetivos para practicarlo pueden ser diferentes. Hay quienes lo llevan adelante como parte de un proceso global para solucionar problemas y me-

jorar la organización, mientras que otros lo utilizan como un mecanismo activo para mantener actualizadas las formas más modernas de trabajar en el negocio

El *benchmarking* tiene aplicación en:

- La planificación estratégica
  - Esta planificación requiere de un gran conocimiento del mercado, las actividades de la competencia y los avances logrados en productos o servicios
- La formulación de pronósticos
  - La información obtenida se utiliza para medir el estado del mercado y predecir las potencialidades del mismo
- La generación de nuevas ideas
  - Quienes lo practican, acceden a nuevos productos, nuevas formas de trabajo y de manejo de los recursos de la empresa
- Realizar comparaciones de productos o procesos
  - El *benchmarking* implica la recopilación de información sobre productos y procesos de la competencia o de empresas que se destacan por su excelencia, y se emplea como standard de comparación con productos o procesos similares de la propia empresa.
- Para fijar objetivos
  - Dentro de los procesos de mejora continua, los standard fijados por las empresas líderes definen los objetivos a alcanzar por la organización.

### 6.4.3. ¿Qué cosas someter a benchmarking?

En la actualidad todo aquello que sea observable o medible puede someterse a benchmarking. Con anterioridad, las comparaciones se centraban en las áreas funcionales o en los productos, pero en la actualidad el campo de aplicación del mismo se ha ampliado notoriamente. Enumeremos los ítems sobre los que se puede realizar benchmarking:

- Productos y servicios
  - Es parte del análisis competitivo
- Procesos de trabajo
  - Se analiza cómo se producen los productos o servicios. La atención se centra en el *cómo* y no tanto en el *qué*.
- Funciones de apoyo
  - Se comparan funciones que no están directamente relacionadas con la producción real sino aquellas áreas como Recursos Humanos, Finanzas, etc.
- Desempeño organizacional
  - Comprende los resultados que definen las utilidades de una empresa:
    - Costos
    - Ingresos
- Estrategia
  - Consiste en hacer benchmarking de las estrategias de aquellas empresas que obtienen ventajas competitivas

#### 6.4.4. Qué es y qué no es benchmarking

Vamos a intentar resumir qué implica el benchmarking y qué cosas no lo constituyen. Podemos decir entonces que es:

- Un proceso continuo, no es un evento que se realiza una sola vez, ya que el mismo tiene que estar inserto en un proceso de mejora continua.
- Es un proceso de investigación que proporciona información valiosa y donde sus respuestas no son sencillas.
- Un proceso para aprender de otros. Es una búsqueda pragmática de ideas y no se trata ni de copiar ni de imitar a otras empresas exitosas.
- Es un trabajo que lleva tiempo y requiere de un trabajo intenso y disciplinado. No es un proceso rápido y fácil.
- Se trata de una herramienta viable que proporciona información útil para mejorar cualquier actividad de la organización. No se lo debe entender como una moda pasajera.

#### 6.4.5. El proceso de benchmarking

Es un proceso estructurado, y esa estructura debe ser lo suficientemente flexible para que la gente se anime a modificarlo para poder adaptarlo a las necesidades del mismo. Debe contar con un lenguaje común para que todos los integrantes del equipo tengan una forma común de expresarse.

Cuando se encara esta tarea, se debe contar con un proceso organizado. Este proceso debe ser parte del proceso normal de toma de decisiones en la organización y debe estar extendido dentro de la misma. Por lo anterior, debemos decir que la empresa debe contar con un modelo de *benchmarking*.

Vamos a enumerar cuáles son los requisitos para que un modelo de benchmarking sea exitoso:

- Se debe seguir una secuencia lógica de actividades. Debe estar claramente determinado por cuáles actividades se comienza y por cuáles se continúa.
- Poner énfasis en la planificación y en la organización de las actividades a realizar. Deben estar claramente establecidas las necesidades del cliente.
- El benchmarking debe estar enfocado en el *cliente*. La información proporcionada por el proceso debe ser aceptada y utilizada por el mismo. Debe existir un fuerte contacto con el cliente para tener claramente determinadas las necesidades.
- Convertir al benchmarking en un proceso general de toda la organización. Si son varios los sectores solicitantes del mismo, no deben existir una multiplicidad de modelos, ya que esto obliga a diferentes programas de capacitación para los miembros del equipo y varias bases de datos, con la consiguiente duplicidad de esfuerzos y aumento de costos.

El cliente es el sector que ha solicitado la actividad de benchmarking



#### 6.4.6. Un modelo de benchmarking de cinco etapas

Vamos a analizar un proceso que está conformado por cinco etapas. Las mismas son:

- Determinar a qué se le va a hacer benchmarking

- La primera etapa es identificar a los *clientes* y cuáles son las necesidades de ellos. Luego es preciso contar con los recursos necesarios, como son el tiempo disponible, los fondos que se precisan y el personal para llevar a cabo la investigación.
- Formar un equipo de benchmarking
  - Aunque este proceso puede ser llevado adelante por individuos, es altamente conveniente que sea un equipo quien lo ejecute. La selección, orientación y dirección de un equipo es la segunda etapa de este proceso. Hay que hacer asignaciones de roles y responsabilidades a los integrantes del equipo.
- Seleccionar el *socio* del benchmarking
  - Las fuentes de información que se eligen son lo que llamamos el *socio* en el proceso. Los socios pueden ser asesores, fuentes gubernamentales, bases de datos, etc.
- Recopilar y analizar la información de benchmarking.
  - Hay que seleccionar los métodos de recopilación de la información. Quien está a cargo de esta tarea debe ser personal con experiencia en estos menesteres.
- Actuar
  - La acción a realizar puede plasmarse en un solo informe o en un conjunto de recomendaciones para la implementación de los cambios basados en la información recopilada durante el proceso.

#### **6.4.7. Identificación de posibles mejoras de productos y procesos**

Los equipos de benchmarking tienen que decidir qué acción emprenderán como resultado de la actividad realizada. Muchas veces terminado el proceso resuelven problemas de implementación de las mejoras basándose en:

- Nuevas necesidades del cliente, dado que suele ocurrir que del proceso el cliente defina nuevas necesidades de información para concretar las mejoras.
- Fondos disponibles, ya que hay que contar con el apoyo financiero para poner en práctica las recomendaciones del equipo
- Tiempo disponible, ya que se necesita tiempo para incorporar los cambios sugeridos
- Establecer los niveles de interés de los miembros del equipo, ya que suele ocurrir que finalizada la tarea de investigación el interés de los componentes del equipo haya decaído y tengan que ser relevados en la etapa de implementación de los cambios.

#### **Resultados de las mejoras**

Los resultados que generalmente se obtiene de una actividad de benchmarking se plasman en:

- Mejoramiento de los productos y procesos
  - La información es aplicada a la modificación de productos o procesos actuales.
- Aprendizaje
  - Se aprenden cosas nuevas que aportan nuevas ideas a la organización.

SÈNDOLINI M. J.(1994),  
*Benchmarking*, Grupo Editorial Norma.



- La creación de redes funcionales
  - Uno de los subproductos del proceso es la formación de redes funcionales de benchmarking. En la medida que los individuos participan de las actividades, se establecen contactos personales en la propia organización y en las consultadas, lo que hace que una persona pueda llegar a establecer muchísimos contactos de benchmarking, lo que lleva a la creación informal de estas redes.
- Reciclar esfuerzos
  - La realización de las tareas lleva a mejoras constantes en los procesos de benchmarking haciendo más eficiente la tarea del equipo.

## 6.5. Reingeniería

Siempre dentro del escenario de globalización y de muy fuerte competencia, la *reingeniería* es otra de las técnicas de gestión moderna que tiene un fuerte impulso en el mundo empresarial.

Hoy día los clientes han tomado el mando y son los que determinan:

- Qué es lo que quieren
- Cuándo lo quieren
- Cuánto están dispuestos a pagar

Esta situación ha descolocado a muchas empresas que sólo saben moverse en *mercados masivos*. Este mercado nunca existió ya que si bien los compradores se comportaban como si fuese cierto, la realidad es que no tenían opciones, En la actualidad la clientela exige productos y servicios diseñados para necesidades particulares. Ya no rige el concepto *del cliente* sino el de *este cliente*.

El mercado masivo se ha dividido en fragmentos, algunos tan pequeños como un solo cliente. El poder sobre el mercado ahora lo tiene el consumidor y la clientela está en posición ventajosa, por la facilidad que tiene de acceder a la información. A las empresas acostumbradas a los mercados masivos les resulta difícil aceptar que *cada cliente cuenta*, y que cuando se pierde uno no aparece otro para su reemplazo.

La competencia hace que los eficientes desplacen a los que no lo son. Las normas que rigen en la actualidad son:

- El precio más bajo
- La calidad más alta
- El mejor servicio.

En la actualidad empresas nuevas, sin historia institucional o antecedentes, pueden entrar al mercado con productos o servicios nuevos antes que las que se encuentran en él hayan absorbido los costos de la última innovación. El cambio se ha convertido en parte de la *normalidad* y es general y permanente. La globalización hace que las empresas enfrenten un mayor número de competidores, ya que además de la competencia interna hay que agregar la proveniente del exterior. Los constantes cambios tecnológicos promueven la innovación y ésta ocasiona que los ciclos de vida de los productos y servicios se han acortado de años

a meses. Lo mismo ocurre con los tiempos disponibles para desarrollar nuevas ideas.

Hay que mirar en todas las direcciones para visualizar de dónde provienen los cambios, ya que muchas empresas creen estar equipadas para detectar los cambios y se percatan de los que ellas mismas esperan pero no advierten el resto. Los cambios que hacen que las empresas fracasen son aquellos que ocurren fuera del radio de sus expectativas. Aquellas empresas diseñadas para funcionar en mercados masivos no están preparadas para operar en escenarios cambiantes.

Hay quienes creen que *los buenos productos hacen a los ganadores*, cuando en realidad *los ganadores son los que hacen buenos productos*. Se cree que estrategias corporativas como la venta de divisiones, cambios de mercados, etc. pueden solucionar los problemas de estas empresas, cuando el verdadero cambio reside en modificar los trabajos que se realizan. La conclusión es que las empresas ganadoras son las que *hacen su trabajo de la mejor forma*.

### 6.5.1 Reingeniería: el camino del cambio

Una definición simple y precisa de *reingeniería* es lo que *implica comenzar de nuevo*. No significa *remendar* lo que ya existe, sino que consiste en abandonar los procesos existentes para llevar adelante los trabajos de la mejor forma. Siendo más formal en establecer una definición, podemos decir que:



Reingeniería es la revisión fundamental y el rediseño radical de procesos para alcanzar mejoras en costos, calidad, servicios y rapidez

Al comenzar este proceso hay que preguntarse:

- ¿Por qué estamos haciendo lo que estamos haciendo?
- ¿Por qué lo hacemos de esta forma?

Hay que comenzar este proceso sin preconceptos, es decir, no hay que dar nada por sentado. Primero, hay que determinar *qué hay que hacer* y *cómo hacerlo*. Es preciso *olvidar lo que es* y *concentrarse en lo que debe ser*. Hay que llegar a la raíz de las cosas abandonando lo viejo. *Rediseñar* es reinventar el negocio, no mejorarlo ni modificarlo. Consiste en dar saltos espectaculares en rendimientos. Una compañía que se encuentra un 10% por debajo de su máximo nivel seguramente no necesita reingeniería. Hay que acudir a ella cuando se necesita renovar todo.

Un *proceso* es un conjunto de actividades que reciben uno o más insumos y crea un producto de valor para el cliente, y cuando el mismo llega a las manos del cliente es cuando se concreta el valor que el proceso crea. Las tareas individuales dentro de un proceso son importantes pero no tienen significación para el cliente si el proceso no funciona globalmente. La reingeniería rediseña los procesos que se llevan adelante en los departamentos: Cuentas a Pagar no puede rediseñarse, si no se pueden rediseñar los procesos que se llevan a cabo en Cuentas a Pagar.

### 6.5.2 Qué no es la reingeniería

La reingeniería y la automatización son cosas diferentes. Tampoco implica la reestructuración ya que esto significa *hacer menos con menos*; y reingeniería significa *hacer menos con más*. El rediseño de una organización no es lo mismo que reorganizarla, ya que los problemas que afrontan las empresas provienen de las estructuras de sus procesos y no de su estructura organizacional. Por eso es que repetimos que la reingeniería es comenzar de nuevo.

### 6.5.3. Reconstrucción de los procesos

Para hacer frente a las demandas actuales de

- calidad,
- servicio,
- flexibilidad y
- bajos costos de procesos

los procesos deben ser sencillos y combinan varios factores, como es la desaparición del trabajo en serie, varias tareas se integran en una sola y puede ocurrir que la concentración de tareas requiera de un equipo de trabajo. Estos procesos indirectos reducen costos indirectos como –por ejemplo- los de supervisión.

Los empleados que llevan adelante los procesos rediseñados asumen la responsabilidad de que el cliente se satisfaga a tiempo y sin defectos, con menor dedicación de los supervisores. Se mejora el control ya que se necesita de menos personas facilitando la asignación de responsabilidades y el seguimiento del desempeño.

Los trabajadores toman decisiones y no tienen que acudir a las jerarquías superiores, sino que pueden tomar sus propias decisiones, pasando éstas a ser parte de la carga de trabajo. Se consiguen menos demoras, se disminuyen los costos indirectos, una mejor reacción de la clientela y se les otorga mayores facultades a los empleados.

En los procesos rediseñados los pasos se ejecutan en orden natural, ya que la secuencia del trabajo se hace en función de lo que debe hacerse antes y después. En los procesos sin rediseñar, para comenzar el proceso 2 se necesita que el proceso 1 esté terminado. La reingeniería se pregunta si para comenzar el proceso 2 es necesario que el proceso 1 esté completo o si se puede comenzar antes de que esto ocurra. Se consigue acelerar los tiempos de procesos ya que muchas tareas se pueden hacer en forma simultánea. Al reducir el tiempo entre pasos del proceso disminuye la posibilidad de que los trabajos anteriores se vuelvan obsoletos, o que el trabajo posterior se torne incompatible con el anterior.

Los procesos rediseñados cuentan con varias versiones. Implican la finalización de la estandarización, ya que ésta tiene por objetivo conseguir producción masiva para un mercado masivo. Esta lógica no es aplicable en los mercados cambiantes. Hoy se necesitan de varias versiones de un mismo proceso para adaptarlo a las circunstancias del caso. El gran desafío que enfrentan los procesos rediseñados es que deben ofrecer las mismas economías que la gran escala.

La característica más saliente de los procesos tradicionales es que son únicos para todas las situaciones y deben contemplar una gran cantidad de al-

ternativas. Al tener los procesos rediseñados varias alternativas, todo se hace más sencillo, ya que se trata de aplicar la versión apropiada para cada caso.

Concretada la reingeniería, la relación entre procesos y sectores se modifica ya que el trabajo se desplaza a través de fronteras departamentales para lograr una mayor eficiencia del proceso. Una buena parte de los trabajos que se hacen en las empresas consiste en integrar partes del trabajo relacionados entre sí, ya que las mismas se llevan a cabo en unidades independientes. Cuando el trabajo se reubica a través de fronteras departamentales se elimina la necesidad de la integración.

Se reducen las verificaciones y los controles ya que sólo se controlan aquellos procesos que tienen entidad económica. En lugar de controlar a medida que se realizan los procesos, los controles son globales o diferidos. Puede ocurrir que la falta de controles genere abusos, pero lo usual es que la disminución de costos por la menor cantidad de controles compensa ampliamente el posible incremento de los abusos.

#### 6.5.4. El nuevo mundo del trabajo

La reingeniería trae aparejados cambios como los que siguen:

- Quienes antes recibían órdenes ahora toman decisiones por sí mismos.
- Desaparece el trabajo en serie.
- Los sectores funcionales pierden su razón de ser.
- Los gerentes abandonan el papel de *supervisores* para convertirse en *capacitadores*.
- Los empleados piensan más en las necesidades del cliente que en la de sus jefes.
- Cambian las unidades de trabajo, ya que los departamentos funcionales se convierten en equipos de trabajo.
  - Existen distintos equipos de trabajo:
    - *Equipos de casos* que se dan cuando una cantidad de personas con diferentes habilidades trabajan juntas para llevar adelante trabajos de rutina.
    - *Equipos ad-hoc* que se conforman para un proceso en particular no rutinario. Son de corta vida.
- Se pasa de tareas especializadas a trabajos multidimensionales.
  - En el trabajo en serie las tareas son repetitivas y no es necesario el conocimiento de todo el proceso.
  - Los integrantes de un proceso rediseñado tienen que tener conocimientos básicos de todos los pasos y seguramente tienen que realizar varios de ellos
- El papel del trabajador cambia: pasa de controlado a facultado.
  - Las empresas rediseñadas no buscan empleados que sigan reglas sino que dicten sus propias reglas. Cuando se le otorga a un equipo la responsabilidad de un proceso debe tener la autoridad suficiente para tomar decisiones.
- La preparación para el trabajo cambia: de entrenamiento a capacitación.
  - El personal necesita educación para discernir y luego decidir.
  - Las empresas tradicionales les enseñan al personal el *cómo* del trabajo, mientras que las rediseñadas quieren que el personal conozca el *porqué*. El proceso educativo es continuo.

- El enfoque y la medición de desempeños se desplaza de la actividad a los resultados.
  - En las empresas tradicionales la remuneración al personal está en función del tiempo de trabajo. Las rediseñadas remuneran a su personal por la rentabilidad de los productos terminados y por su calidad. La paga es por el valor creado, desapareciendo la remuneración por posición y antigüedad.

### 6.5.5. ¿Quién va a rediseñar?

Las personas son las que rediseñan los procesos de las empresas, por lo que la elección de las personas es factor clave en el éxito de las mismas. Los roles a cumplir usualmente son

- Líder
  - Es quién autoriza y motiva el esfuerzo del rediseño.
- Dueño del proceso
  - Tiene la responsabilidad de llevar adelante el rediseño de un proceso determinado.
- Equipo de reingeniería
  - Está conformado por un grupo de individuos dedicados al rediseño de un proceso específico. Diagnostican el mismo y supervisan su reingeniería y su ejecución.
- Comité directivo
  - Formula las políticas para el desarrollo de la estrategia global de la organización.
- Máximo responsable de la reingeniería
  - Es la persona responsable de desarrollar técnicas e instrumentos y de lograr la sinergia entre los diferentes proyectos de reingeniería de la empresa

La interrelación entre éstos sería que el Líder nombra al Dueño del proceso, que reúne al Equipo de reingeniería con la ayuda del Máximo Responsable dentro de las norma fijadas por el Comité Directivo.

### 6.5.6. En busca de oportunidades de reingeniería

Los objetos de reingeniería son los procesos que primero se identifican y luego se decide cuáles son los que se rediseñan y en qué orden. Los procesos a rediseñar pueden ser:

- Procesos quebrantados, son aquellos que se sabe que están en dificultades.
- Procesos importantes, y en la determinación de la importancia del proceso es fundamental la opinión del cliente.
- Procesos factibles, que son los que tienen probabilidades de éxito en el rediseño de los mismos.

Elegido el proceso hay que *entenderlo* cabalmente, ya que suele ser común el error de querer rediseñar un proceso sin comprenderlo.

## Referencias bibliográficas

- CAPASSO, GRANDA Y SMOLJE (1993), *Activity Based Costing vs. Métodos tradicionales de Costeo*, Tercer Congreso Internacional de Costos, Madrid.
- CASCARINI D. (1985), *Costeo y evaluación de la producción conjunta*, Editorial El Coloquio.
- COMISIÓN DE COSTOS DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, *El costeo basado en las actividades*, Informe N° 2.
- COMISIÓN DE ESTUDIOS DE COSTOS DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, *Informe N° 3*
- HORNGREEN Y FOSTER (1996), *Contabilidad de Costos. Un enfoque de gerencia*, Editorial Prentice-Hall Inc., Octava edición.
- KAPLAN R. Y COOPER R. (1999), *Coste y efecto*, Gestión 2000.
- LAVOLPE A. (1988), “Los Sistemas de Costos denominados Históricos y la Contabilidad de Costos”, en: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volumen XVII, Número 57, Madrid.
- LAVOLPE Y SMOLJE, “Un aporte clarificador a la polémica ‘Método tradicional versus ABC’”, en: *Boletín de Lecturas Sociales y Económicas*, UCA, FCSE, Año 3, N° 10.
- LAVOLPE, CAPASSO Y SMOLJE (2000), *La gestión presupuestaria*, Ediciones Macchi.
- MICHAEL HAMMER Y JAMES CHAMPY (1996), *Reingeniería*, Ediciones Norma.
- OSORIO, O. M. (1986), *La capacidad de producción y los costos*, Ediciones Macchi.
- VÁZQUEZ, JUAN CARLOS (1988), *Costos*, Editorial Aguilar.