

Nuevos Sistemas de Costos y los Indicadores no Financieros de Gestión

• **Marysela C. Morillo Moreno**

Actualmente la complejidad de los mercados expresada en la voraz competencia y la exigencia de los clientes, producto a su vez de la globalización, exige que las organizaciones incrementen su efectividad y eficiencia en el uso de sus recursos; las más exitosas se han basado en la filosofía de mejoramiento continuo expresada en la implantación de un sistema de costos basado en actividades (ABC), en un sistema de costos de calidad, o de costos del ciclo de vida del producto, abandonando las antiguas herramientas de control como son los sistemas de costos estándar, presupuestos y el modelo de punto de equilibrio.

Para informar sobre las actividades y el esfuerzo necesario para la realización de las mismas cada vez es mayor el número de empresas que diseñan un ABC, dado que la información generada por este sistema es considerada relevante e indispensable para el mejoramiento continuo. El uso del ABC no sólo se limita a calcular el costos de las actividades sino a identificar las estrategias para lograr una mejora, esta identificación se logra gracias a la existencia de indicadores no financieros dentro de su funcionamiento. Según el ABC la cantidad de esfuerzo o trabajo determina en parte el nivel de costos, la variable que intenta medir esta cantidad se le llama inductor o impulsor de actividad. Este impulsor es la variable que cuantifica el número de realizaciones de las distintas actividades necesarias para fabricar un producto, y representa el factor por el cual los costos de un proceso varían directamente. Por ejemplo, número de pruebas, número de pedidos realizados, cantidad de botellas embaladas, y otras. Esta unidad de medida es un indicador no financiero que afecta los costos de las actividades porque de la cantidad de las mismas depende el esfuerzo realizado, el tiempo, y en fin todos los recursos utilizados.

En el ABC, existe otro término que se presenta como un indicador no financiero, como es el inductor o impulsor de costos, definido como los elementos de los que depende el consumo de costos por parte de las actividades al determinar la cantidad o volumen de actividades realizadas; por ejemplo, la distancia del espacio físico es un perfecto impulsor de costos, que determina la cantidad de actividades de traslados a realizar dentro de la empresa. La concepción del impulsor de costos surge del análisis de la ejecución o razón de las actividades donde suelen buscarse las causas, las cuales se manifiestan como inductores de costos que determinan el surgimiento y/o volumen de actividades. Para los autores Kaplan y Cooper en el libro "Coste y Efecto" el impulsor de costos ayuda a explicar la cantidad de recursos y a su vez la cantidad de costos necesarios para llevar a cabo cada actividad; además sostienen que tanto los impulsores de costos como los de actividad pueden ser clasificados como inductores de transacción (cuantificación de las actividades realizadas como el número de ajustes, recibos y productos) y como inductores de duración (cantidad de tiempo necesaria para realizar una actividad... incluyen horas de ajuste, horas de inspección y horas de mano de obra directa).

Los indicadores no financieros utilizados por el ABC son los impulsores de costos y de actividades, con los mismos se pueden analizar las actividades en detalle; estos no solamente permiten la aplicación de recursos a las actividades y un buen costeo de cada objeto de costos (producto, cliente, proyecto, y otros), sino la correcta identificación y recolección periódica de tales impulsores son oportunidades para reducir costos y mejorar la calidad de los procesos; es medir detalladamente la actuación para hacer mejoras continuas pues los mismos reflejan la eficiencia con que se realizan las actividades de toda la cadena de valor de la empresa.

Los indicadores no financieros también se encuentran presentes en los sistemas costos de calidad, diseñados a partir de la obsolescencia de los sistemas de costeo tradicionales y por la necesidad de las organizaciones de conocer el costo de calidad, o la falta de la misma. Cuando una organización requiere elevar los niveles de calidad de los productos y servicios ofrecidos, y de excelencia en todas sus dimensiones es recomendable implantar un sistema de costos de calidad

para cuantificar los costos de cumplimiento y no cumplimiento. En estos sistemas se seleccionan los conceptos a medir asociados a la calidad, tales como: cuentas incobrables, intereses moratorios, falta de pedidos, evaluación de proveedores y otros; también se define la recolección periódica de dichos conceptos en cada una de las áreas con su respectivo parámetro de medición, como horas, toneladas, porción de descuento, entre otros; estos datos son valorados en unidades monetarias, para elaborar reportes de calidad donde se muestran los costos asociados a la calidad en sus diversas categorías: costos de falla internas y externas, costos de prevención y de pruebas. Los indicadores no financieros son utilizados en los sistemas de costos de calidad cuando se tratan de cuantificar algunos costos de falla (costos ocasionados por la no conformidad o mala calidad, incurridos por errores o fallas cometidos, muchos no suelen registrarse y se calculan con criterios subjetivos), por ejemplo: ventas futuras perdidas, clientes insatisfechos, desmotivación de empleados y otros, son precisamente los conceptos de difícil medición financiera.

El sistema de costos de calidad y el sistema ABC sugieren a los gerentes que los informes de costos ya no deben estar basados únicamente en función de la cantidad de unidades procesadas, o del costo unitario, sino en un importante número de variables sobre la calidad organizacional y las actividades realizadas, reflejadas a su vez en el número de unidades reprocesadas, en la naturaleza de daños o defectos a la producción y sus causas (indicadores de costos de fallas internas), cantidad de inspecciones o traslados realizados, naturaleza y gravedad de quejas de los clientes, causas de la insatisfacción de clientes o usuarios del servicio, garantías otorgadas, cantidad de desechos generados, número de trabajadores lesionados, accidentes laborales registrados, rotaciones o nivel de ausentismo laboral; algunas de estas medidas pueden ser llevadas a cabo con la ingeniosa selección de variables de medición, con miras a mejorar la calidad tanto del producto como de cada uno de los procesos. Un ejemplo de ello lo desarrollan muchas organizaciones, a través de encuestas telefónicas donde se intenta determinar lo que es más importante del servicio para sus clientes, determinar si están satisfechos con los servicios actuales, y a su vez promocionar sus nuevas modalidades y tipos de servicio; con dichas encuestas no solamente se captan nuevas quejas y se comparan las quejas de clientes ya registradas para alertar a la empresa y tomar rápidas acciones y solventar la situación, sino que suministra información que puede ser utilizada para evaluar los servicios o productos ofrecidos (variables de medición).

- Profesora de la FACES, Cátedra de de Contabilidad de Costos.
Miembro de la Sección de Investigación del CIDE