

# CONTABILIDAD Y DIRECCIÓN DE ORGANIZACIONES

---

---

## 12.1 ESTRATEGIA EMPRESARIAL Y VENTAJA COMPETITIVA

### 12.1.1. Dirección y gestión estratégica.

La incidencia que actualmente tienen los cambios que se están produciendo en la configuración de las empresas y en su forma de competir, caracterizada por la creciente presencia de procesos de globalización de los mercados (regionales y mundiales), ha dado lugar a la aparición de procesos de integración y concentración empresarial dirigidos a mejorar sus respectivas posiciones de ventaja competitiva sostenible.

Este proceso ha conducido, como no podía ser de otra forma, a la necesidad de abandonar los criterios de minimización del coste a corto plazo, propios de los modelos de equilibrio en competencia perfecta, para ser progresivamente sustituidos por otros criterios basados en el análisis del posicionamiento estratégico, más propio de los modelos que formulan las condiciones de equilibrio en mercados oligopolistas (duopolio).

Mientras que por **estrategia empresarial** se entiende «el proceso por el que una organización busca obtener una posición competitiva ventajosa de larga duración» (AECA-CCG), el concepto de **ventaja competitiva sostenible** como *esencia de los beneficios*, ha sido descrito por J.C. Jarillo como aquella posición en la que la empresa consigue proteger, a largo plazo, unos *beneficios superiores*, aprovechando las imperfecciones que permiten la aparición de sectores donde no se da la competencia perfecta, lo que supone que:

- En un sector de competencia perfecta, es imposible mantener a largo plazo una rentabilidad superior a la rentabilidad exigida por el capital. Si hubiera *beneficios superiores (beneficios extraordinarios)*, la entrada de nuevos competidores se encargaría de rebajarlos hasta ese punto de equilibrio en el que los competidores *menos eficientes* se ven forzados a abandonar el sector.

- Hay sectores que no son de competencia perfecta, donde, sí es posible obtener dichos *beneficios superiores* a largo plazo. La causa está en la presencia, básicamente, de dos clases de razones: La diferenciación de productos (o de competidores) y la posibilidad de tener un coste inferior al de la competencia. Surgen imperfecciones como:

- bloquear la entrada de nuevos competidores, al ser verdaderas barreras de entrada.
- reducir la rivalidad entre los competidores del sector.
- impedir que clientes y/o proveedores se apropien de ese *beneficio superior* del sector.

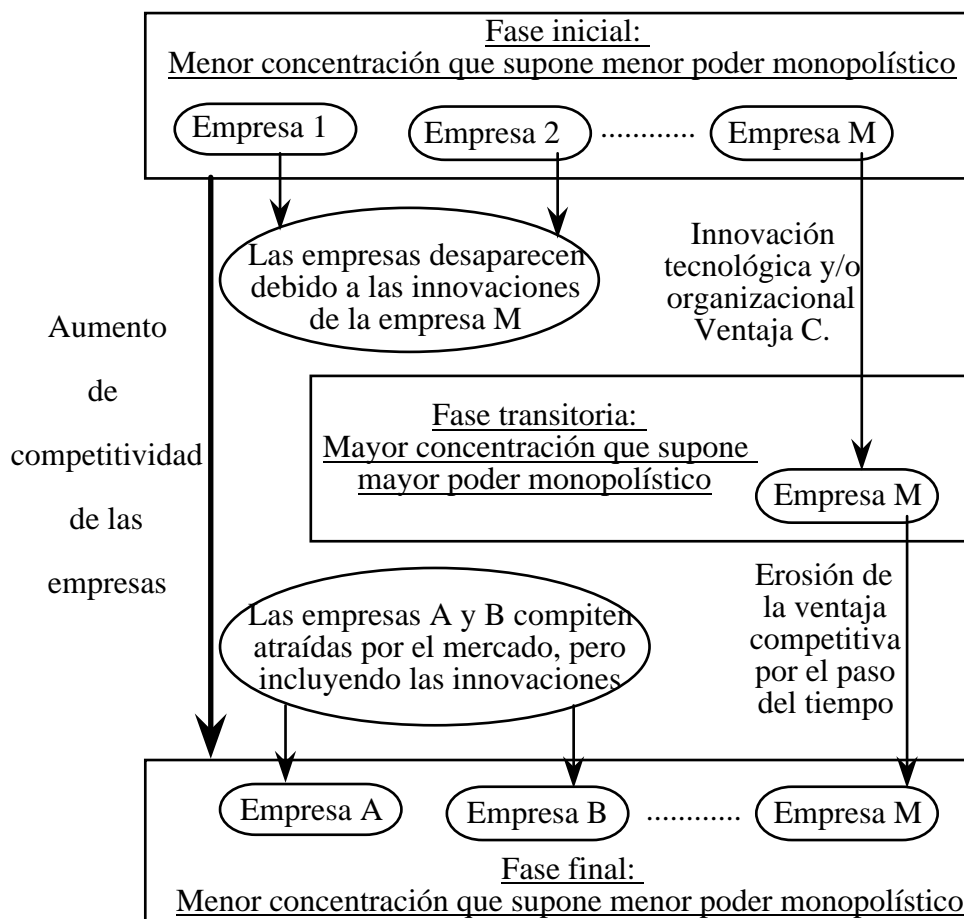


Figura 1

- Dichas imperfecciones dependen básicamente de la tecnología y/o del entorno legal

en que se mueve el sector, y hacen que unos sectores sean más atractivos que otros, esto es, que su estructura sea más favorable -por imperfecta- a las empresas del sector. Sectores en que sólo caben pocos competidores, porque la inversión en tecnología que reduce el coste, o es muy grande, o permite intervenir en sectores con segmentos muy diferenciados. Los sectores donde resulte difícil incrementar la oferta (hay barreras de entrada), pero fácil disminuirla (si la demanda cae no hay barreras de salida), son sectores más atractivos que los sectores de fácil acceso, con tecnología madura y poca capacidad de diferenciación.

La figura 1, referida al proceso de crecimiento de las empresas como organizaciones económicas, puede ayudar a justificar la presencia de tales imperfecciones del mercado, sobre todo cuando el objetivo prioritario se cifra en conseguir mejoras en la **competitividad**.

### 12.1.2. Ventaja competitiva. Causas

Las imperfecciones del mercado, que pueden interpretarse como las causas del mantenimiento, a largo plazo, de ventaja competitiva en un sector, se clasifican en:

#### I.- Barreras de entrada como imperfecciones del mercado:

##### A) Derivadas de la diferenciación:

- Imagen de marca
- Prestigio
- Patentes
- Actuación del Gobierno

##### B) Derivadas de las diferencias en costes

- Economías de escala
- Costes compartidos
- Acceso privilegiado a materias primas
- Procesos productivos especiales

#### II.- Rivalidad entre competidores:

##### A) Derivadas de la diferenciación:

- Diferenciación en los productos (con segmentos diferentes)
- Costes de cambio de proveedor (basados en la incompatibilidad)

##### B) Derivadas de procesos de adecuación entre oferta y demanda (lapso de tiempo)

- Crecimiento del sector (demanda insatisfecha)
- Altos costes fijos con fuertes oscilaciones de la demanda
- Existencia de barreras de salida

#### III.- Posición relativa en la cadena (Factores estructurales que posibilitan la estrategia):

##### A) Diferenciación (utilización del producto para diferenciarse):

- Calidad (Imposibilidad de apreciar la calidad directamente)
- Tecnologías (Posibilidad de mejorar el servicio con tecnología compleja)

##### B) Ventajas en costes

- Tecnología
- Suministros
- Relaciones con clientes o proveedores

- Desarrollo de procedimientos propios

Para incorporar de forma explícita en la gestión empresarial el análisis de las fuentes de ventaja competitiva que se han señalado, se han desarrollado nuevas técnicas o filosofías de gestión que permiten organizar los procesos económicos (JIT, “Target cost” y otras) cuya importancia se ha visto reforzada con el desarrollo e incorporación de nuevas tecnologías de producción (FMS, CAD, CIM, etc.).

## 12.2. DESDE LA GESTIÓN POR MEDIO DE LOS NÚMEROS HASTA EL «ESTILO JAPONÉS PARA EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN».

En el primer tema, se hizo una breve referencia a la evolución de los sistemas de contabilidad de costes, en la que se mantenía la tesis de que los sistemas de costes han ido evolucionando como consecuencia de los cambios que han ido modificando la forma de organizar la actividad económica en las empresas.

No es difícil, en ese caso, asumir que, ya que este cambio ha conducido a la aparición de empresas cada vez más grandes y complejas, y según establece el teorema de Coase: "una empresa crecerá hasta que el coste marginal del descubrimiento de oportunidades de beneficio dentro de la empresa exceda del coste marginal del descubrimiento de oportunidades de beneficio en el mercado", podría significar que ha sido el desarrollo de los sistemas de contabilidad financiera y, de forma más concreta, los de contabilidad de costes, así como de los sistemas de contabilidad de gestión (MAS), los que por conseguir una reducción significativa de los "costes de transacción", internalizando operaciones previamente realizadas a través del mercado, han sido imprescindibles para mantener y aumentar la ventaja competitiva de las nuevas corporaciones que han venido apareciendo desde entonces. Considérese los siguientes textos:

"Las empresas se interesan a menudo por hacer hincapié en lo que constituye el *mundo real*. Así sucede hoy en día. Pero ese *mundo real* tuvo que ser inventado; no fue un producto automático o inevitable. Su invención tuvo lugar en USA en la década entre 1832 y 1842, y consistió en el desarrollo de prácticas...que por primera vez hicieron posible dirigir mediante números".

"La contabilidad llega a ser la moneda a través de la cual los directivos consiguen poder en el terreno de la cooperación, la competencia y el conflicto con grandes organizaciones: competidores, gobiernos, mercados financieros. La *gestión mediante números* es un *sine qua non* de la moderna vida organizacional".

Pero también se puede afirmar, en consecuencia, que hubo que inventar el directivo, que no asumía riesgo empresarial en relación con el resultado, pero que, revestido de un cuerpo especializado de conocimientos, asume la dirección y el control de la organización:

"...antes de 1830, la evidencia histórica falla al apoyar la idea de si se había encontrado alguna de las precondiciones para el *directivismo*: 1) no había base de conocimiento para constituir *una ciencia de la gestión o al menos una tecnología de gestión*, y 2) no existía una categoría de trabajadores que pudieran ser catalogados como *clase*

*directiva*".

Si bien en el siglo XIX y comienzos del XX el directivismo se caracterizó con la práctica y el proceso de control que definen la gestión, en su formación especializada tenía una importancia vital el desarrollo de su capacidad para "aprender a aprender" lo que garantizaba la presencia de dos rasgos básicos para la *gestión de costes*:

1.- Identificación de relaciones tiempo/espacio, con las que estructurar la actividad de la organización. "Así para las personas, en cuanto forman parte de tales relaciones, el directivismo puede representar un cuasi-omnipotente conocimiento de, y un control sobre ellas, incluso cuando ellas mismas ocupen puestos de alta dirección".

2.- Necesidades de comunicación, con clara preferencia hacia la expresión escrita sobre la oral. "El directivismo comparte con la burocracia su dependencia de memoranda, directivas y órdenes. Pero también genera un juego completo de variaciones en el tema escrito: escritura gráfica y diagramática (organigramas, diagramas de flujos, los grafos, etc.); y, desde luego, toda una multiplicidad de conjuntos de datos en formato numérico, no todos los cuales constituyen información contable, ni, por supuesto, contabilidad de costes".

Sin embargo, en la medida en que la *contabilidad de costes* (para valorar inventarios) va desplazando a la *gestión de costes* para fines de control lleva a la siguiente descripción:

"... el directivo moderno en *la gestión por medio de los números* ha llegado a tener un comportamiento de inversor especulativo ya que:

- Se guía por las demandas del mercado de valores de resultados a corto plazo.
- Se ve motivado por un plan de incentivos para ejecutivos basado en los resultados de la contabilidad financiera.
- Es promocionado antes que las consecuencias de sus decisiones se hayan manifestado
- Es típicamente un MBA o CPA, con poca experiencia tecnológica o de producción, y
- Confía en un MAS obsoleto para informarse sobre el rendimiento de la empresa."

"En definitiva, el enfoque occidental de la *gestión por medio de los números* (contabilización basada en medidas financieras de control) llegó a ser el instrumento más poderoso de control, en USA y posteriormente en empresas europeas, y una forma cada vez más penetrante de muchos aspectos de la organización social, porque constituye una alternativa necesaria de formas de control físicas y visibles que se usaban en el mundo premoderno y que siguen siendo aceptables en la industria japonesa. Los métodos de *gestión*

*por medio de los números* se han desarrollado a partir de técnicas que han engendrado una nueva clase de conocimiento diferente de los precedentes: un conocimiento que ha permitido a las sociedades modernas, medir la actividad individual por objetivos, y construir un nuevo discurso de estándares de rendimiento y desviaciones a partir de un recorrido completo por el conocimiento humano".

Pero si se reflexiona sobre el texto siguiente relativo *al estilo japonés* cabe la posibilidad de comprender la aparición de algunas de las filosofías de gestión que de forma breve se describen en el siguiente epígrafe, como paso previo al estudio de las nuevas tendencias en contabilidad de gestión, que buscan superar las limitaciones a las que se había llegado en las grandes corporaciones occidentales en los años setenta y ochenta:

"Observadores de las empresas japonesas han confirmado la opinión de Ouchi y Choi & Hiramatsu de que los directivos japoneses, en realidad, confían poco en los indicadores económicos de la planta (al ser conscientes de sus deficiencias a la hora de informar sobre la realidad económica y al dudar de las ficciones que crean), prefiriendo centrarse más en las medidas físicas de los outputs (no tanto para medir *desviaciones* como para asegurar que se alcanzan los objetivos y exigir mejoras continuas de los mismos). La dirección pone más énfasis en comunicar objetivos cuantificables en términos no financieros (que son más fáciles de comprender que los financieros) a los trabajadores, así como en el contacto con los trabajadores, que en analizar los informes contables o de otro tipo: las doce horas del día de trabajo de un directivo podrían consistir en cinco horas de reuniones y siete horas de paseos por planta. Los controles sociales actúan a través de la lealtad dentro de pequeños grupos y a través de castigos expresos, tales como diferentes cortes de pelo para distintas ofensas".

La parte final del último texto pone de relieve un aspecto muy importante del *estilo de gestión japonés*: los recursos humanos se gestionan de tal forma que hace pensar que esa actitud centrada en lo humano es una invención japonesa. Así los elogios y recompensas parecen impregnar todas las organizaciones, o se observa que los empleados se esfuerzan por encontrar sugerencias sobre mejoras en las tareas, prácticas de trabajo y formas de contabilización que valoren y estratifiquen sus méritos. El siguiente texto resulta significativo:

"En Matsushita los empleados eran considerados, aparentemente, el recurso más importante de la compañía. ...todos los empleados de Matsushita pasan por su sistema de formación básica, centralizado, que enfatiza el código de valores y conductas de la

corporación. ...Varios autores han atribuido estas prácticas al singular arte de la dirección japonesa, aunque solo se necesita hacer referencia a la voluminosa literatura occidental en psicología y sociología para darse cuenta de que estas prácticas no fueron invención exclusiva de los japoneses. Lo que sucedió, mas bien, es que muchas organizaciones occidentales han ignorado los descubrimientos de la investigación conductual y han persistido en la aplicación de prácticas arcaicas en las que los seres humanos son tratados poco menos que como *partes de una máquina bien engrasada*".

De este modo es comprensible que, en las organizaciones occidentales, la gestión mediante números enfatiza el rendimiento y la responsabilidad individual más que la identidad y la lealtad del grupo. En Japón, el control se centra primordialmente en el grupo, desarrollándose un alineamiento alternativo de las técnicas de contabilidad y de gestión y de las prácticas de poder, que parecen ser un reflejo de características más profundas de la *cultura japonesa*.

Pueden plantearse las dos preguntas con las que en gran medida concluyen su tesis Ezzamel, M. ; Hoskin, K. y Macve, R. en el trabajo publicado en 1990 (en español se publicó con el título de *La Gestión por Medio de los Números: Una revisión de "Auge y Caída de la Contabilidad de Costes" de Johnson y Kaplan*), y que se ha tomado como base documental para la exposición de este epígrafe:

¿Se producirá un realineamiento de las relaciones entre, por una parte, las definiciones de la realidad, financieras y basadas en la contabilidad, que proporciona el idioma a esos mercados y a través de ellos guían el comportamiento de los directivos en el mundo real, y por otra, las formas de disciplina física, ingeniería y basadas en lo humano que generan el rendimiento en acción?

¿O será que la naturaleza crecientemente compleja e integrada de la tecnología de producción avanzada requiere una redefinición del enfoque en los USA y Europa, que pase desde la medición del rendimiento individual hacia un mayor énfasis en las interacciones del grupo?



## **12.3 UTILIZACIÓN DE LAS ESTRUCTURAS CONTABLES. LA PROPUESTA DE IFAC**

### **12.3.1. Evolución de la contabilidad de gestión en el siglo XX.**

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), a través de su Financial and Management Accounting Committee (FMAC), emitió, en febrero de 1989, con el título de "Conceptos de Contabilidad de Gestión" su 1ª Declaración Internacional sobre Contabilidad de Gestión. Sin embargo, tan pronto como en marzo de 1998, dicha declaración hubo de ser profundamente revisada, ya que en tan reducido periodo de tiempo, las mejores prácticas de contabilidad de gestión habían evolucionado con tal rapidez, que se pasaba de una concepción basada en la contabilidad de gestión como "función vinculada con la información para la dirección", a otra "basada en la gestión de recursos".

Es en la necesidad de justificar la revisión propuesta en 1998, en términos de búsqueda de un "marco conceptual" que sistematice las mejores prácticas de contabilidad de gestión, en lo que basaremos la evolución que durante la segunda mitad del siglo XX ha sufrido el propio concepto de contabilidad de gestión..

En su parte introductoria se asume que:

- a) Se utilizan diferentes denominaciones, en las diferentes lenguas del mundo, para hacer referencia a la contabilidad de gestión.
- b) Esta área de actividad organizativa se enfoca y estructura de diversas formas en los distintos países, culturas y organizaciones.
- c) El cuerpo de doctrina y prácticas que componen la contabilidad de gestión ha evolucionado en el pasado, por lo que, ya que continúa haciéndolo en el presente, es presumible que lo siga haciendo en el futuro.

Tal como ya se ha señalado reiteradamente, la contabilidad de gestión (MA), pasa, a partir de 1950, a sustituir a la contabilidad de costes (CA), aunque adaptando los denominados sistemas convencionales de costeo a las necesidades requeridas para garantizar la gestión eficiente de los recursos. En toda la segunda mitad del siglo XX y para las economías más avanzadas, pueden distinguirse las siguientes etapas para la MA:

1.- De 1950/65, las prácticas se centraron en adaptar los criterios del cálculo de costes y de elaboración y uso del presupuesto para, ya racionalizar económicamente la toma de decisiones sobre bases de limitaciones en la capacidad instalada, ya para establecer el

control financiero de las organizaciones.

2.- De 1965/1985, el foco de atención cambió al suministro de información para la planificación y el control de la gestión, mediante el uso de técnicas tales como el análisis de decisiones y la contabilidad por áreas de responsabilidad. Se corresponde con el siguiente concepto:

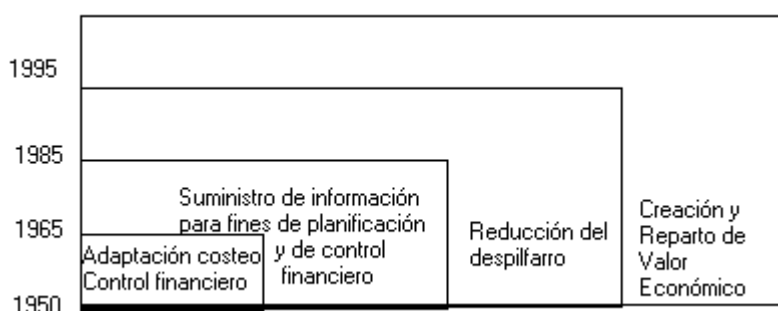
*"La contabilidad de gestión puede definirse como el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información (tanto financiera, como de explotación) usada por la dirección para planificar, evaluar y controlar dentro de la organización, así como para asegurarse el uso de tales recursos y la responsabilidad sobre ellos".*

3.- De 1985/1995, se centró sobre todo en la reducción de los consumos excesivos de recursos utilizados en los procesos empresariales, mediante el uso del análisis de procesos y las técnicas de gestión de costes.

4.- Desde 1995, se ha cambiado el enfoque hacia la creación de valor a través del uso eficiente de los recursos, mediante el uso de técnicas que permitan identificar los "value drivers" o inductores de valor cuya gestión permita, no solo aumentar la eficiencia en los procesos de creación de valor, sino una mayor equidad en los procesos de su distribución entre los agentes económicos.

En consecuencia, la contabilidad de gestión, como área de actividad organizativa:

- En la etapa 1, se contempla como una actividad técnica, necesaria para el seguimiento de los objetivos de la organización.
- En la etapa 2, se contempla como una actividad de gestión, pero dentro de una función de apoyo a los gestores de la línea dentro de la organización, esto es, fuera de la línea de mando (staff) y encargados de suministrar información para propósitos de planificación control.
- En las etapas 3 y 4, el centro de atención se ha desplazado desde el suministro de información hasta la gestión de recursos, que tomó la forma de reducción de los consumos excesivos (etapa 3) y de creación/reparto de valor (etapa 4).



**Figura 2**

Los rectángulos superpuestos de la figura 2 permiten ilustrar esta evolución, ya que "cada etapa es, así, una combinación de la previa y la actual, con el perfil de la anterior reorientado para ajustarse al recién surgido, abarcando el nuevo conjunto de condiciones surgidas en el entorno de gestión".

En este contexto el uso del término contabilidad de gestión plantea diferentes problemas, ya que:

- En muchos países del mundo, el término no se ha utilizado nunca para hacer referencia a una función centrada en las actividades de la organización, en lugar de lo cual se han usado otros nombres específicos y, en ciertos casos, se construyó un lenguaje diferente.
- En otros países, el término en cuestión se ha utilizado para designar una o varias de las cuatro etapas
- En otros países (con una organización económica más evolucionada), el término se utiliza para abarcar los procesos seguidos en todas las etapas.

### **12.3.2. Procesos de gestión y su control: Implicaciones para la contabilidad.**

El objetivo del proceso de gestión en una organización es mantener la flexibilidad de su estructura para garantizar su rápida adaptación a los cambios, lo que requiere que en dicha organización se disponga capacidad para coordinar sus recursos y actividades.

En el proceso de gestión, por tanto, aparecen las siguientes necesidades:

- Establecer las orientaciones de la organización en términos de objetivos y estrategias. (Planificación y programación a medio plazo).
- Disponer las estructuras, procesos y sistemas de la organización para ejecutar las orientaciones establecidas. (Presupuestación y programación operativa).

- c) Asegurar la motivación como requisito para que los "recursos humanos" contribuyan con sus cualificaciones y esfuerzos. (Compensación e incentivos).
- d) Establecer los indicadores que muestren el progreso de la organización en la consecución de los objetivos. (Evaluación de la "performance").

Si denominamos como "despliegue efectivo de recursos" al uso de éstos para crear estructuras que faciliten el desarrollo y la movilidad de las capacidades que una empresa necesita para conseguir el éxito, el proceso de gestión consistiría en un continuo desplegar y redespelgar de los recursos de forma que, si se realiza con efectividad, se consigan las metas estratégicas de cada unidad estratégica de la organización.

Para facilitar la comprensión de las relaciones existentes entre la contabilidad de gestión y el proceso de gestión, puede dividirse este último en las siguientes funciones:

- a) Establecimiento de la orientación de la organización
- b) Estructuración de la organización
- c) Uso de los recursos de la organización
- d) Conjunto de compromisos en la organización
- e) Cambio organizativo, y
- f) El control dentro de la organización.

La contabilidad de gestión se refiere a la parte del proceso de gestión que se centra en el uso de los recursos de la organización y se caracterizará por:

1.- *El uso de modelos característicos de pensar y de actuar* (Tecnologías de trabajo de la contabilidad de gestión) en esa parte del proceso de gestión.

2.- *Añadir valor a la organización*, ya que comprueba de manera continua, que sus recursos se utilizan de forma efectiva y tal uso de los recursos, por crear valor, éste se deberá repartir entre los agentes económicos (stakeholders), desde la propiedad hasta la clientela, pasando por el personal y las instituciones sociales y políticas pertinentes.

La contabilidad de gestión, ya que ha de dar una visión integral de la organización que facilite la coordinación de todos los recursos, se encontrará relacionada con las otras partes del proceso de gestión a través de su presencia en:

1. Establecimiento de la **orientación** de la organización, al participar en:
  - El establecimiento de objetivos
  - La formulación e implantación de las estrategias
  - La evaluación e implantación de proyectos

- La planificación de actividades empresariales
- El despliegue de recursos
- El apoyo de decisiones

2. **Estructuración** de la organización

- El diseño de las organizaciones y de sus actividades para apoyar la estrategia
- El diseño de sistemas para apoyar los procesos
- La sincronización de las capacidades con los procesos y sistemas
- La toma de decisiones respecto a la subcontratación interno o externa
- El despliegue de recursos en procesos, sistemas y capacidades

3. **Uso de los recursos** de la organización, al participar para

- Combinar las estrategias para apoyar los objetivos de la organización
- Desarrollar y mantener, en la organización, las capacidades necesarias para llevar a cabo la estrategia elegida, y
  - Negociar el cambio en la estrategia y en las capacidades asociadas, necesario para asegurar el éxito y la supervivencia continua para la organización.

4. **Conjunto de compromisos** en la organización, al participar en:

- Establecer una visión concreta de la organización, con su núcleo de valores
- Establecer el núcleo de capacidades y competencias de la organización
- Comprensión por la organización de los factores y capacidades claves
- Motivación y confianza de todos los partícipes dentro de la organización
- Garantizar que los éxitos y buenos resultados sean compartidos
- *Feedback* informativo sobre la performance de individuos, equipos, etc.

5. **Cambio organizativo**, a través de su presencia en:

- El enfoque del cambio dentro de la realización de la estrategia
- El establecimiento de las metas y objetivos del cambio; la incrustación del cambio en los procesos y actividades de la organización
  - La reingeniería, o bien las iniciativas de mejora continua
  - Suministrando información o realimentación relativa a las iniciativas de cambio

6. El **control** dentro de la organización.

- La detección de los perfiles de exposición al riesgo asociados con las estrategias organizativas y los procesos de actividad
  - El establecimiento y gestión de los parámetros de control relacionados con la exposición al riesgo
    - El establecimiento de criterios y medidas del rendimiento relativo al éxito de la estrategia seguida por la organización, así como de los procesos financieros y de explotación
      - El diseño y pilotaje de los sistemas de información que apoyan las operaciones de la organización, así como las medidas, los controles y la responsabilidad del rendimiento
      - La fijación de las responsabilidades relacionadas con la gestión del riesgo, así como con el rendimiento de las operaciones y de las estrategias

## 12.4 HACIA UN MARCO CONCEPTUAL PARA LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

### 12.4.1. La función gerencial distintiva de la Contabilidad de Gestión

La IFAC indica que, aunque la contabilidad de gestión intervenga en las otras partes del proceso de gestión, es habitual que la contabilidad de gestión, como función, englobe:

- El establecimiento de sus propios objetivos y estrategias como función
- La estructuración adecuada del trabajo a realizar por esta función
- La construcción de las capacidades inherentes a la función
- La dotación de recursos apropiados
- Las respuestas creativas o anticipadas hacia los nuevos retos que se plantean a las tareas a ejecutar por esta función, y
- La evaluación continua de la eficacia y eficiencia de la propia función

Si lo que quiere describirse es el papel de la contabilidad de gestión, se puede intentar una sistematización a través de una doble clasificación de la fundamentación teórica y de la utilidad práctica de sus técnicas y/o modelos e instrumentos:

- Actuación versus evaluación
- Prácticas de contabilidad de gestión versus desarrollo de las tecnologías de trabajo

De aquí surgen cuatro preguntas básicas o aspectos, con las que la 1ª Declaración de la IFAC, ya señalada, intenta, en términos de marco conceptual, acercarse a esa descripción de lo que constituye las mejores prácticas de contabilidad de gestión:

- ¿Cómo llevar a cabo la contabilidad de gestión en una organización?
- ¿Cómo comprobar la utilidad de las prácticas contables en contabilidad de gestión?
- ¿Cómo desarrollar las tecnologías de trabajo en contabilidad de gestión?
- ¿Cómo comprobar la utilidad de las tecnologías de trabajo en contabilidad de gestión?

La figura 3 resume los conceptos relacionados con las respuestas a estas preguntas:

#### **Conceptos relacionados con la función gerencial distintiva de la C.G.**

*Orientación hacia la productividad de los recursos.* Transformación de recursos en consumo y valor.

*Orientación hacia el valor.* La eficiencia se juzga por la creación de valor para los agentes económicos. El uso eficiente de recursos supone la creación de valor a largo plazo, contando con las externalidades.

Se calificarán como ineficientes: El despilfarro (capacidad, circulante) y

despreocupación social y medioambiental.

*Orientación hacia los procesos empresariales.* Planteamiento de la cadena de valor (Relaciones con clientes/proveedores).

*Orientación hacia el funcionamiento en equipo.* El proceso de la contabilidad de gestión se despliega mediante equipos. Los equipos pueden tener un enfoque estratégico, táctico u operativo, así como varias orientaciones.

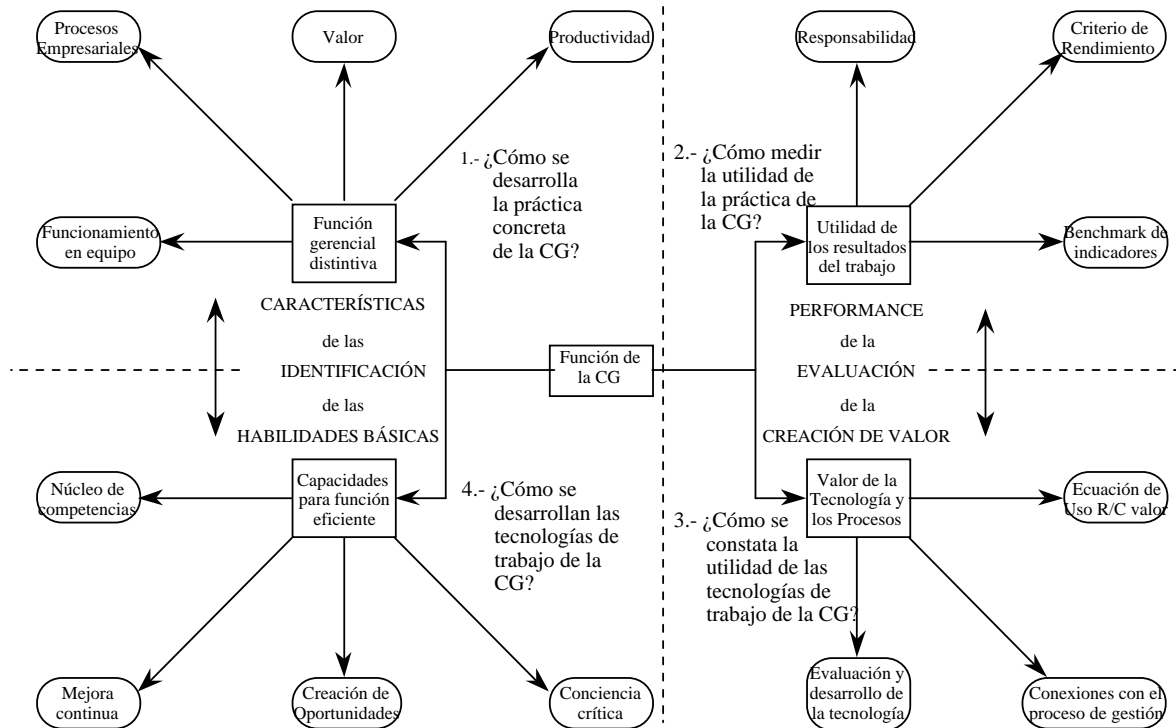


Figura 3

### Conceptos relacionados con la evaluación de la contabilidad de gestión

*Responsabilidad.* Exigida, desde el exterior, por los beneficiarios y en términos del valor que añaden a la organización.

*Criterio de rendimiento.* Ese valor debe relacionarse con los objetivos programados, negociados o impuestos en la organización.

*Rendimiento en comparación con otras empresas.* Se reflejarán los resultados conseguidos con referencia a los de otras organizaciones.

### Conceptos relacionados con la evaluación de las tecnologías de trabajo

Los procesos de contabilidad de gestión están imbuidos de un modo de pensar distintivo que puede ser usado para evaluar y guiar el desarrollo de las tecnologías usadas.

*Ecuación de uso de recursos y generación de valor.* Modo de pensar distintivo (metodología científica). Uso de recursos valorado ¿idealmente? por el coste de oportunidad. La generación del valor se mide desde la perspectiva del cliente o la del propietario,...y de otros. Explorar las relaciones a lo largo del tiempo supone considerar las interacciones del corto y el l/p.

*Conexiones con el proceso de gestión.* La CG al dar una perspectiva de recursos a los demás procesos de gestión (los otros 5 señalados en el apartado anterior), permite asegurar que con ellos se crea valor para la organización.

*Evaluación y desarrollo de la tecnología.* Las tecnologías de trabajo, evaluadas en términos de la ecuación que relaciona los recursos utilizados con la generación de valor. El valor generado por la tecnología de trabajo debe superar al valor de los recursos consumidos. Las deficiencias encontradas en las tecnologías utilizadas deben conducir a tecnologías nuevas.

### **Conceptos relacionados con las tecnologías de trabajo de la contabilidad de gestión**

Para actuar con eficiencia se centrarán en:

*Núcleo de competencias.* ...¿habilidades básicas? bien identificadas, que reflejen la mejor práctica posible, y que sean suficientes para asegurar resultados eficientes.

Compuesto por: Experiencia del personal implicado en la función.

Procesos interactivos de trabajo que se utilicen.

Legitimidad y respeto conseguidos para la tarea que realiza la función.

Calidad que tenga la labor de gestión.

Otros factores relevantes.

Relevancia de aspectos como necesidades a cubrir, experiencias mejores y más representativas, para fines de identificación de elementos del núcleo de competencias.

*Mejora continua.* La función de CG debe asumir una cultura de mejora continua.

*Creación de oportunidades.* La función de CG debe asumir una cultura de búsqueda y desarrollo de oportunidades para crear valor dentro de la organización. Lo que supone: Respuestas creativas a los retos externos; Anticipar la identificación de necesidades; Disponibilidad para capitalizar las oportunidades que surjan o que se creen para generar valor. Esta cualidad debe ser contemplada como parte del núcleo de competencias de la función.

*Conciencia crítica.* El trabajo realizado por la función de CG debe someterse a su evaluación continua en términos de eficacia y eficiencia. Los procesos y el resultado de las tareas deben evaluarse por el valor que generan *versus* los recursos utilizados.



## 12.5 FILOSOFÍAS DE GESTIÓN Y LA CONTABILIDAD DIRECTIVA

### 12.5.1. Metodología JIT. Concepto e incidencia sobre los sistemas de costes

El método JIT tiene como objetivo conseguir un procesamiento continuo, sin interrupciones de la producción. Para conseguir este objetivo debe minimizarse el tiempo total necesario desde el comienzo de la fabricación hasta la facturación, lo que significa que se ha de comprar o producir el número de unidades que se necesite en el momento preciso para satisfacer la demanda del producto fabricado.

El tiempo total para cualquier producto fabricado se puede descomponer en:

$$\text{Tiempo total} = \text{Tiempo de inspección} + \text{Tiempo de espera} + \text{Tiempo de preparación} + \text{Tiempo de proceso} + \text{Tiempo de transporte interno}$$

Los tiempos representados en la ecuación pueden identificarse con aquellos que añaden valor y aquellos que no lo añaden. El tiempo que añade valor incluye al tiempo de proceso, es decir, aquél, durante el cual, el trabajo se efectúa sobre los materiales y componentes. Pues bien, según la filosofía del JIT solamente el tiempo de transformación y alguna parte del llamado complementario son tiempos que añaden valor; por tanto, los demás deberían ser eliminados.

Por despilfarro se entiende todo aquello que no represente los mínimos recursos de material, equipo y mano de obra estrictamente necesarios para añadir valor al producto, en consecuencia se debe eliminar como despilfarros: la sobreproducción, el tiempo de espera, el transporte, inventarios, movimientos, productos defectuosos.

La “teoría de la producción” resalta, entre otros, como aspectos más notables de esta forma de organización:

- 1.- Implantación de sistemas de fabricación flexible.
- 2.- Seguimiento de procedimientos de fabricación «pull» o de arrastre.
- 3.- Entregas frecuentes y de pequeños volúmenes.
- 4.- Configuración secuencial de los centros de actividad.
- 5.- Producción con la máxima calidad.

El cálculo de los costes bajo la implantación del sistema JIT es mucho más preciso puesto que se reducen o eliminan muchos de los costes indirectos, como los de manipulación

y almacenamiento, y porque muchos de los costes que habitualmente eran indirectos pasan a convertirse en directos.

Dadas las características de los centros de producción propios de la organización secuencial, muchas de las actividades que generan los costes indirectos, anteriormente comunes a múltiples líneas de productos, son ahora directamente asignables a un solo producto. Bajo la nueva estructura, los equipos anteriormente localizados en departamentos diferenciados son reasignados a los centros, donde se dedican a la producción de un único producto. Asimismo, los trabajadores realizan todo tipo de operaciones que necesita cada producto, incluidas las de mantenimiento y ajustes, que anteriormente se realizaban por un conjunto diferente de trabajadores para todas las líneas de productos. En el siguiente cuadro se analiza la asignación directa o indirecta de los costes al cambiar la forma de producción.

CONCEPTOS DE COSTES	P. TRADICIONAL	PRODUCCION JIT
Materiales directos	Directo	Directo
Mano de obra directa	Directo	Directo
Gestión de materiales	Indirecto	Directo
Reparación y mantenimiento	Indirecto	Directo
Energía	Indirecto	Directo
Suministros operativos	Indirecto	Directo
Supervisión	Indirecto	Directo
Seguros y tasas	Indirecto	Indirecto
Amortización del edificio	Indirecto	Indirecto
Amortización de los equipos	Indirecto	Directo
Servicios de vigilancia	Indirecto	Indirecto

Además, en un entorno JIT los inventarios de trabajos en curso y de productos terminados se reducen a niveles insignificantes. De esta forma, en la determinación del resultado contable, la distinción entre costes del producto y del período no es significativa, por no existir la posibilidad de activar costes en los inventarios. En consecuencia, todos los costes de la producción se trasladan finalmente al período. La eliminación de la distinción entre costes de producto y del período ha conducido a prestar más atención a los costes que no son de producción. De hecho, en el nuevo entorno se comienza a contemplar los costes que no son de producción, como costes relacionados con el producto, argumentando que una empresa es un negocio para producir y vender productos.

Otra importante incidencia del sistema JIT sobre la Contabilidad de Gestión se produce en la reducción de la relevancia de las desviaciones en costes estándares.

Las desviaciones en precios de compra han de ser controladas con nuevos criterios, ya que su causa puede estar en la adquisición de materiales de mayor calidad y con entregas

frecuentes. En cambio, el énfasis en minimizar el coste de las materias primas para obtener desviaciones positivas, traería como consecuencia incentivar la compra de materiales de peor calidad, o de permitir a los proveedores incurrir en plazos de entrega más amplios. De esta forma, se descuida tanto la calidad de las materias primas como el momento de entrega, todo lo cual redundaría en una producción final peor, con más defectos y más cara.

Algo parecido ocurre con las desviaciones en eficiencia de mano de obra que pueden animar a los jefes de taller a producir más de lo necesario para conseguir los niveles de eficiencia presupuestados y/o para evitar desviaciones desfavorables en volumen o actividad, esta política es contraria a la filosofía JIT de mantenimiento de inventarios nulos.

Por último, las desviaciones en gastos generales de fabricación también se pueden malinterpretar y conducir, por ejemplo, a evitar el mantenimiento preventivo para asegurar una desviación presupuestaria positiva que puede ser la causa de interrupciones que conduzcan a la pérdida de confianza en el equipo para desarrollar la producción.

En general, el concepto de fijación de estándares normales es interpretado como opuesto y no complementario a la filosofía propia del sistema JIT, dado que parece propugnar un cierto nivel de eficiencia (el establecido como normal) y podría evitar nuevas acciones para asegurar la mejora continua más allá de la consecución del estándar.

MEDIDAS DE CONTROL CONVENCIONALES	LIMITACIONES	OBJETIVOS JIT VIOLADOS
Desviación en precios de materiales	Incentiva la compra de productos de baja calidad y en grandes lotes	Control de calidad total Cero inventarios
Desviación en eficiencia de mano de obra	Anima la sobreproducción	Cero inventarios
Desviación en presupuesto de costes indirectos	Facilita las averías	Mantenimiento preventivo total
Fijación de estándares normales	Permite el mantenimiento de algunas ineficiencias	Control de calidad total Cero inventarios Mejora continua Mantenimiento preventivo total

### 12.5.2. Metodología del “Target Costing”

Si el análisis y gestión de los costes de un producto, se establece en función del precio que los consumidores estarán dispuestos a pagar por él a lo largo de todo su ciclo de vida, a dicha filosofía de gestión se la identifica como «costeo objetivo» o «target costing».

Este planteamiento obedece a la toma de conciencia, por parte de las empresas, de que la mayor parte de los costes incurridos a lo largo del ciclo de vida de un producto se ven comprometidos por las decisiones adoptadas en sus etapas de concepción y diseño<sup>1</sup>. Por consiguiente, una política de costes coherente con este planteamiento debe centrarse en los estadios iniciales del ciclo, en lugar de limitarse a la fase de producción.

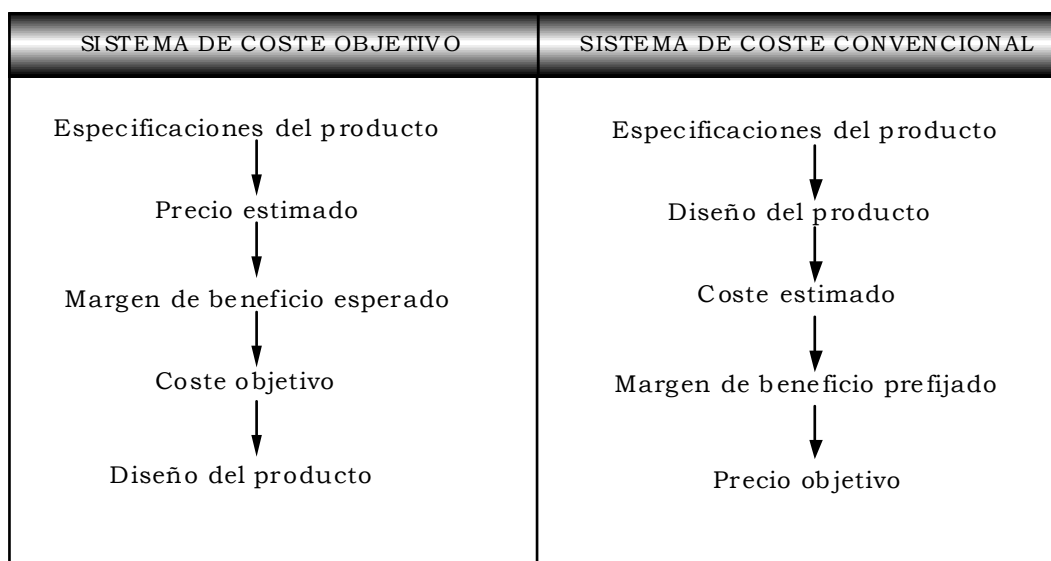
El “coste objetivo” puede ser considerado como el coste máximo que puede alcanzar un producto, consistente con una determinada cuota de mercado, es decir:

$$\text{«TARGET COST»} = \text{PRECIO} - \text{BENEFICIO FIJADO COMO OBJETIVO}$$

Partiendo de la formulación anterior, se desprende que la determinación del coste objetivo no parte de las características del proceso productivo, sino del precio del producto que viene impuesto por el mercado como una restricción. En consecuencia, antes de diseñar el producto debe determinarse su precio, el beneficio objetivo y el volumen de producción.

Sin embargo, tal ecuación no recoge la gran complejidad de la filosofía que subyace en esta técnica de gestión, que debe situarse en el plano estratégico y que funciona de forma óptima bajo la creación de una serie de vínculos a nivel organizativo. Así, lo que en principio podía denominarse como una sencilla técnica de costes se convierte en una forma propia de gestión o de dirección para toda la empresa.

Las diferencias en la gestión basada en el “coste objetivo” y el cálculo del “coste de un producto” convencionalmente pueden mostrarse en el siguiente cuadro:



<sup>1</sup> Según los estudios de Berliner y Brimson, ascienden aproximadamente al 90%.