

UNIVERSIDAD DE DEUSTO
FACULTAD DE CC.EE. Y EMPRESARIALES (ESTE)

PROGRAMA: Economía y Dirección de Empresas
(Gestión Financiera y Contabilidad)

LA INFORMACION CONTABLE
Y
EL PROCESO DE TOMA DE DECISIONES

MARCO CONCEPTUAL
Y
ESTUDIO EMPIRICO

Tesis Doctoral presentada por D. Ernani Ott

Dirigida por el Dr. D. José Álvarez López

El Director:
Firma

El Doctorando:
Firma

San Sebastián, octubre de 1997

A la memoria de mi querido
amigo, consejero y profesor
Dr. Alexandre Vertes

AGRADECIMIENTOS

La realización de esta Tesis Doctoral representa una etapa importante más en mi vida

Por ello, quiero expresar mis más sinceros agradecimientos a

Mi familia y a mis familiares, por su cariño, comprensión y apoyo

Al Rector de mi Universidad - UNISINOS - Dr Aloysio Bohnen S J , por haberme brindado esta oportunidad

Al Vicerrector de la Universidad de Deusto Dr D Dionisio Aranzadi S J , por acogerme en su Universidad

Al Vicerrector de Relaciones Internacionales de la Universidad de Deusto Dr D José Maria Echeverria S J , por su incansable labor en favor de la formación de los profesores de las Universidades Latinoamericanas

A las empresas de Rio Grande do Sul (Brasil) y de la Comunidad Autonoma del Pais Vasco, que contribuyeron con el suministro de informaciones para el estudio empirico

A mi director de Tesis Dr D José Álvarez López, por sus valiosas y siempre oportunas aportaciones y por su categoria humana

A mis amigos Carneiro, Célio, Cunha, Josune, Krause, Nina Rosa, Rakel, Renira, Teodoro, Vanti e Yovanni, que estando cerca o en la lejanía, me han incentivado y apoyado a lo largo de estos años

“Gracias Señor por haberme dado la vida”

INDICE

INTRODUCCION	1

1ª PARTE - MARCO CONCEPTUAL

CAPITULO 1 - EL ENTORNO Y LA FUNCION DE LA CONTABILIDAD

1.1 - Introducción	8
1.2 - De la mentalidad de producción a la búsqueda de la satisfacción del cliente	9
1.3 - Los distintos tipos de entorno	11
1.4 - La intensificación de los cambios en el entorno	15
1.5 - El escenario empresarial en la actualidad	17
1.6 - La función de la contabilidad	20
1.7 - Concepto de contabilidad	21
1.8 - Requisitos de la información contable	22
1.9 - El sistema de información contable	23
1.10 - Delimitación de la contabilidad	27
1.11 - Bibliografía	30

CAPITULO 2 - LA CONTABILIDAD INTERNA O ANALITICA

2.1 - LA CONTABILIDAD DE COSTES	
2.1.1 - Introducción	35
2.1.2 - Definición y objetivos de la contabilidad de costes	38
2.1.3 - El suministro de informaciones en la contabilidad de costes	42
2.1.4 - Posicionamiento de la contabilidad de costes	44
2.1.5 - La determinación de los costes	46
2.1.6 - Contribuciones de la contabilidad de costes a la toma de decisiones	48
2.1.7 - La contabilidad de costes y el proceso de planificación y gestión	50
2.2 - LA CONTABILIDAD DE GESTION	
2.2.1 - Introducción	51
2.2.2 - Concepto y contenido de la contabilidad de gestión	53
2.2.3 - Definición de la contabilidad de gestión	54
2.2.4 - Los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión	57
2.2.5 - La evolución de la contabilidad de gestión	63
2.2.5.1 - Sistema de coste basado en las actividades (ABC)	71
2.2.5.1.1 - Estructuración del sistema ABC	71
2.2.5.1.2 - Ventajas del sistema ABC	78
2.2.5.2 - Costes de calidad	84
2.2.5.3 - Otros aspectos de la contabilidad de gestión	93
2.3 - Bibliografía	96

CAPITULO 3 - DIRECCION ESTRATEGICA

3.1 - Introducción a la estrategia	104
3.2 - Definición y objetivos de la estrategia	105
3.3 - El sistema de información estratégica	108
3.4 - Los sistemas de dirección empresarial	109
3.5 - Decisiones estratégicas	114
3.6 - Competitividad y ventaja competitiva	115
3.7 - El proceso de planificación y control de la estrategia	123
3.8 - El sistema de planificación estratégica	127
3.9 - El sistema de planificación táctica y operativa	129
3.10 - El sistema de control de gestión	130
3.11 - Bibliografía	134

CAPITULO 4 - LA DIMENSION ESTRATEGICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

4.1 - LA GESTION ESTRATEGICA DE COSTES	
4.1.1 - Introducción	140
4.1.2 - Definición y objetivos de la gestión estratégica de costes	141
4.1.3 - La cadena de valor	145
4.1.4 - Los inductores de coste	151
4.1.5 - Las ventajas derivadas de la utilización de la gestión estratégica de costes	153
4.2 - LA CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA	
4.2.1 - Introducción	156
4.2.2 - Definición de la contabilidad de dirección estratégica	158
4.2.3 - Obtención e interpretación de información estratégica	161
4.2.3.1 - La valoración o análisis del entorno	162
4.2.3.2 - La valoración o análisis de la organización	168
4.2.3.3 - Determinación de la posición competitiva de la organización	172
4.2.4 - Objetivos de la contabilidad de dirección estratégica	173
4.2.5 - El responsable de la contabilidad de dirección estratégica	176
4.2.6 - Aplicaciones de la contabilidad de dirección estratégica	179
4.2.6.1 - El coste objetivo (<i>target costing</i>)	180
4.2.6.1.1 - Introducción	180
4.2.6.1.2 - Concepto y determinación del coste objetivo	180
4.2.6.1.3 - Características del coste objetivo	182
4.2.6.1.4 - Principios del coste objetivo	184
4.2.6.1.5 - Factores que influyen en el proceso del coste objetivo	185
4.2.6.2 - El cuadro de mando integral (<i>the balanced scorecard</i>)	194
4.2.6.2.1 - Introducción	194
4.2.6.2.2 - Las medidas de la actuación del cuadro de mando integral	196
4.2.6.2.3 - El cuadro de mando integral como sistema de gestión	204
4.2.6.2.4 - La estrategia y los indicadores del cuadro de mando integral	207

4.2.6.3 - La gestión basada en los grupos de interés (<i>stakeholders</i>)	211
4.2.6.3.1 - Introducción	211
4.2.6.3.2 - Planificación estratégica enfocada a los grupos de interés	214
4.2.6.3.2.1 - Introducción	214
4.2.6.3.2.2 - Estrategias	215
4.2.6.3.2.3 - Medidas de control de la actuación estratégica	217
4.2.6.3.3 - Evidencia empírica	221
4.2.6.3.3.1 - El sistema de medición de la actuación en el Banco de Montreal: estudio del caso	221
4.2.6.3.3.2 - Objetivos e inductores de la actuación	221
4.2.6.3.3.3 - El papel de la medición de la actuación	221
4.2.6.3.3.4 - La naturaleza de la medición de la actuación	223
4.2.6.3.3.5 - Atributos de la medición de la actuación	224
4.2.6.3.3.6 - La utilización del sistema de medición de la actuación estratégica	225
4.2.7 - Integración entre el cuadro de mando integral y la gestión basada en los grupos de interés	226
4.3 - Bibliografía	230

2ª PARTE - ESTUDIO EMPIRICO

CAPITULO 5 - EL USO DE LA INFORMACION CONTABLE, DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS DE PRODUCCION Y DE LOS INSTRUMENTOS DE GESTION EN LAS INDUSTRIAS DE RIO GRANDE DO SUL (BRASIL) Y DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

5.1 - Justificación	238
5.2 - Objetivos	239
5.3 - Metodología de la investigación	240
5.3.1 - Recogida de la información	240
5.3.2 - Diseño de la muestra	242
5.3.3 - Tratamiento de la información	245
5.4 - Análisis descriptivo de la muestra	246
5.5 - Conclusiones descriptivas	315
5.6 - Bibliografía	336

CAPITULO 6 - CONCLUSIONES

6.1 - Conclusiones del marco conceptual	338
6.2 - Conclusiones del estudio empírico	342
6.3 - Sugerencias para futuras investigaciones	348
BIBLIOGRAFIA GENERAL	350
APENDICES	366

INDICE DE FIGURAS - MARCO CONCEPTUAL

Figura nº 1 - La empresa y su entorno	9
Figura nº 2 - Sistema de información contable	24
Figura nº 3 - Interrelación de las partes del sistema contable	26
Figura nº 4 - Estructura contable triangular	29
Figura nº 5 - Procesos informativos en la empresa	40
Figura nº 6 - Posicionamiento de la contabilidad de costes	44
Figura nº 7 - Finalidades de la contabilidad de costes y de gestión	46
Figura nº 8 - Limitaciones de los sistemas tradicionales de costes	63
Figura nº 9 - Proceso de imputación de costes según el método ABC	73
Figura nº 10- Acumulación de los costes a los productos	77
Figura nº 11- Vertientes del enfoque ABC	81
Figura nº 12- Sistema de gestión basado en actividades (ABM)	83
Figura nº 13- Proceso de obtención y análisis de la información estratégica	109
Figura nº 14- Modelo de dirección estratégica	112
Figura nº 15- El camino hacia la competitividad global	117
Figura nº 16- Diagnóstico de la empresa	125
Figura nº 17- Sistema de planificación estratégica	127
Figura nº 18- Sistema de planificación táctica y operativa	130
Figura nº 19- Sistema de control de gestión	131
Figura nº 20- La competición empresarial	140
Figura nº 21- Actividades de valor dentro de la empresa	146

Figura nº 22- Interrelaciones de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión con la contabilidad de dirección estratégica	161
Figura nº 23- Fuerzas competitivas básicas	164
Figura nº 24- Proceso de establecimiento del coste objetivo	182
Figura nº 25- Utilización del coste objetivo y del coste estándar	183
Figura nº 26- Factores que influyen en el proceso del coste objetivo	185
Figura nº 27- Estructura del cuadro de mando integral	195
Figura nº 28- Indicadores centrales de la perspectiva del cliente	201
Figura nº 29- Estructura de los indicadores de aprendizaje y crecimiento	203
Figura nº 30- El cuadro de mando integral como una estructura o marco estratégico para la acción	207
Figura nº 31- Cadena de relaciones de causa y efecto	208
Figura nº 32- Modelo de gestión basada en los grupos de interés	214
Figura nº 33- Sistema de medición de la actuación estratégica	219
Figura nº 34- Integración entre el cuadro de mando integral y la gestión basada en los grupos de interés	228

INDICE DE CUADROS - MARCO CONCEPTUAL

Cuadro nº 1 - Los cambios en el entorno manufacturero	14
Cuadro nº 2 - Rasgos delimitadores entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera	41
Cuadro nº 3 - Estratificación del sistema de costes de calidad	92
Cuadro nº 4 - Diferencias entre el control estratégico y el control operativo	132
Cuadro nº 5 - Contrastación entre la contabilidad de gestión tradicional y la gestión estratégica de costes	145
Cuadro nº 6 - Adopción del coste objetivo por industrias japonesas	187
Cuadro nº 7 - Medida de la satisfacción del cliente en Rockwater	199
Cuadro nº 8 - Cuadro de mando integral de Metro Bank	210
Cuadro nº 9 - Mediciones primarias y secundarias para cada grupo de interés del Banco de Montreal	224

INDICE DE GRAFICOS - ESTUDIO EMPIRICO

Gráfico nº 1 - Sectores industriales de RS y de la CAPV representados en la muestra	248
Gráfico nº 2 - Número de empleados (RS)	250
Gráfico nº 3 - Número de empleados (CAPV)	251
Gráfico nº 4 - Facturación anual (RS)	251
Gráfico nº 5 - Facturación anual (CAPV)	252
Gráfico nº 6 - Composición del coste total de fabricación (media de las empresas de RS)	262
Gráfico nº 7 - Composición del coste total de fabricación (media de las empresas de la CAPV)	263
Gráfico nº 8 - Titulación académica del direc. de información (RS)	271
Gráfico nº 9 - Titulación académica del direc.de información(CAPV)	271
Gráfico nº 10 - Utilización del sistema de coste ABC (RS)	273
Gráfico nº 11 - Utilización del sistema de coste ABC (CAPV)	274
Gráfico nº 12 - Discontinuidad en la fabricación de productos con la implantación del ABC (RS)	277
Gráfico nº 13 - Discontinuidad en la fabricación de productos con la implantación del ABC (CAPV)	278
Gráfico nº 14 - Impacto del sistema ABC sobre la estrategia de precios de las empresas (RS)	279
Gráfico nº 15 - Impacto del sistema ABC sobre la estrategia de precios de las empresas (CAPV)	279
Gráfico nº 16 - Criterios para fijación de los estándares (RS)	282
Gráfico nº 17 - Criterios para fijación de los estándares (CAPV)	283
Gráfico nº 18 - Periodo de revisión de los estándares (RS)	284
Gráfico nº 19 - Periodo de revisión de los estándares (CAPV)	284

Gráfico nº 20 - Periodicidad en el análisis de desviaciones (RS)	285
Gráfico nº 21 - Periodicidad en el análisis de desviaciones (CAPV)	286
Gráfico nº 22 - Impacto de las nuevas tecnologías de producción sobre la contabilidad de gestión (RS)	295
Gráfico nº 23 - Impacto de las nuevas tecnologías de producción sobre la contabilidad de gestión (CAPV)	295
Gráfico nº 24 - Existencia de departamento de I + D (RS)	296
Gráfico nº 25 - Existencia de departamento de I + D (CAPV)	297
Gráfico nº 26 - Periodicidad en la revisión de los presupuestos (RS)	299
Gráfico nº 27 - Periodicidad en la revisión de los presupuestos (CAPV)	300

INDICE DE CUADROS - ESTUDIO EMPIRICO

Cuadro nº 1 - Estados contables elaborados mensualmente	254
Cuadro nº 2 - Disponibilidad de los estados contables mensuales	255
Cuadro nº 3 - Tipos de análisis de los estados contables mensuales	256
Cuadro nº 4 - Titulación de los responsables del cálculo de costes	257
Cuadro nº 5 - Métodos de costes utilizados	257
Cuadro nº 6 - Informes expedidos por el sector de costes al área de ventas	259
Cuadro nº 7 - Informes expedidos por el sector de costes al área de producción	260
Cuadro nº 8 - Informes expedidos por el sector de costes al área de compras	261
Cuadro nº 9 - Estructura organizativa de las empresas	262
Cuadro nº 10 - Imputación de los costes indirectos a los productos	266
Cuadro nº 11 - Control de los costes	267
Cuadro nº 12 - Competición en los precios de venta	268
Cuadro nº 13 - Lanzamiento de nuevos productos	268
Cuadro nº 14 - Función de la contabilidad de gestión	269
Cuadro nº 15 - Tiempo de utilización del sistema ABC	274
Cuadro nº 16 - Motivos para la implantación del sistema de coste ABC	275
Cuadro nº 17 - Cálculo de coste de los productos antes del sistema ABC	276
Cuadro nº 18 - Cálculo de coste de los productos después del sistema ABC	277
Cuadro nº 19 - Objetivos atendidos por el sistema de coste estándar	281

Cuadro nº 20 - Base para fijación de los estándares	283
Cuadro nº 21 - Evaluación sobre la utilización del sistema de coste estándar	287
Cuadro nº 22 - Utilización del programa de gestión de la calidad total	288
Cuadro nº 23 - Costes de calidad calculados	289
Cuadro nº 24 - Costes de no calidad calculados	289
Cuadro nº 25 - Ventajas con implantación del programa de gestión de la calidad total	290
Cuadro nº 26 - Medidas de control de los logros en la calidad	292
Cuadro nº 27 - Medidas adoptadas respecto a la calidad	293
Cuadro nº 28 - Utilización de nuevas tecnologías de producción	293
Cuadro nº 29 - Objetivos de los presupuestos	298
Cuadro nº 30 - Periodicidad en la elaboración de presupuestos	299
Cuadro nº 31 - Informaciones obtenidas de los presupuestos	300
Cuadro nº 32 - Objetivos empresariales	301
Cuadro nº 33 - Formas de utilización del <i>benchmarking</i>	302
Cuadro nº 34 - Indicadores cualitativos de la gestión	303
Cuadro nº 35 - Indicadores bajo responsabilidad del director de información	304
Cuadro nº 36 - Tiempo de utilización del sistema de planificación estratégica	305
Cuadro nº 37 - Participación del director de información en la planificación estratégica	307
Cuadro nº 38 - Grados de participación del director de información en la planificación estratégica	308
Cuadro nº 39 - Sectores responsables del seguimiento de la posición relativa en el mercado	308

Cuadro nº 40 - Principales retos a afrontar en los próximos 2 ó 3 años	309
Cuadro nº 41 - Acciones o estrategias necesarias para afrontar los retos	310
Cuadro nº 42 - Principales puntos fuertes	311
Cuadro nº 43 - Principales puntos débiles	312
Cuadro nº 44 - Informaciones contables para apoyar decisiones	313

INTRODUCCION

El entorno de las empresas está cambiando cada vez con mayor rapidez e intensidad motivado, entre otras causas por: la globalización de los mercados, el creciente aumento de la competitividad, la reducción en el ciclo de vida de los productos y los avances tecnológicos sin precedentes

Ello conlleva adoptar un estilo de dirección con enfoque estratégico que busca la permanente adaptación de la empresa al entorno en que se encuentra operando y cuyo desarrollo se da en un horizonte temporal a medio y largo plazo.

Para llevar a cabo su cometido, los directivos necesitan disponer de informaciones capaces de orientarlos adecuadamente en el establecimiento de objetivos adecuados, elección de las estrategias a adoptar y su implementación y control.

A la contabilidad, en especial, a la contabilidad de gestión se le asigna la tarea de suministrar las informaciones requeridas, debiendo para tal fin desmarcarse del ámbito exclusivamente interno de la organización, profundizar en la parte externa y adoptar una dimensión estratégica

La presentación de esta Tesis Doctoral tiene por objeto investigar cómo está evolucionando la contabilidad de gestión, principalmente, en lo que respecta a las demandas de información y, hacer un acercamiento a la realidad de las empresas para contrastar los planteamientos teóricos con la práctica empresarial.

Los motivos que llevaron a la realización de este estudio son el resultado:

a) del interés que ha despertado en el doctorando los planteamientos recientes sobre la contabilidad de gestión, en especial, la contabilidad de dirección estratégica, de cierta forma novedosos para el mismo ya que ha actuado más en el ámbito de la contabilidad financiera, tanto en su actividad docente como profesional y, la decisión de su Universidad de origen en implantar una línea de investigación en este área.

b) de la importante aportación de estos planteamientos al proceso de adopción de decisiones en la empresa, lo que hace que el contable de gestión en el ámbito de la contabilidad de dirección estratégica, asuma una posición más destacada dentro de la parte estratégica de la misma.

c) del necesario acercamiento a la realidad para comprobar cómo están repercutiendo en las empresas los referidos planteamientos respecto a la contabilidad de gestión y el uso que en ellas se está haciendo de las nuevas tecnologías de producción y de los instrumentos de gestión tratados en el marco conceptual.

La metodología adoptada en la realización del trabajo es la siguiente

a) Desarrollo del marco conceptual consistente en el estudio bibliográfico respecto al tema objeto del mismo, el cual representa la primera parte de la Tesis y se halla organizado en cuatro capítulos

En el capítulo 1 el principal objetivo, más que una profundización en los puntos desarrollados, es trazar un perfil de los cambios que tuvieron lugar

en el entorno y que contribuyeron a conformar el actual escenario empresarial y, constatar la función de la contabilidad , especialmente, en lo que respecta a los requisitos de la información contable y a la configuración del sistema de información de la empresa.

El capítulo 2 se destina al examen del papel desarrollado por la contabilidad interna o analítica, dividido en dos apartados: la contabilidad de costes y la contabilidad de gestión.

En el apartado referente a la contabilidad de costes se examina, el proceso de determinación de los costes, el suministro de las informaciones generadas en el ámbito de la contabilidad de costes para valoraciones de balance y el papel de la contabilidad de costes en el proceso de planificación y control.

En el apartado referente a la contabilidad de gestión se examina, principalmente, el comportamiento de los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión y la evolución que ésta está teniendo en los últimos años, con objeto de adecuarse a las crecientes exigencias de información demandadas por los gestores, destacándose los siguientes elementos y realidades: el sistema de coste basado en las actividades, la determinación de los costes de calidad y no calidad y otros aspectos de la contabilidad de gestión

El sistema de información a la alta dirección de la empresa debe estar concebido con la perspectiva de apoyar la adopción de decisiones estratégicas. Ello constituye objeto de examen en el capítulo 3 que trata del

modelo de dirección estratégica, del proceso de decisiones estratégicas, del proceso de planificación y control de la estrategia, además de los sistemas de planificación estratégica, táctica y operativa y del sistema de control de gestión.

El capítulo 4 enfoca el papel de la contabilidad de gestión como instrumento de apoyo al proceso de toma de decisiones de carácter estratégico y estructural.

Para cumplir con tal cometido, la contabilidad de gestión debe asumir una dimensión estratégica resultando de este posicionamiento, dos nuevos enfoques: la gestión estratégica de costes, que centra su atención en la optimización de la cadena de valor y en la eliminación de aquellas actividades que no añaden valor, con el fin de atender a los objetivos planteados por el mercado y contribuye a mejorar el seguimiento de los costes a través de los informes de gestión y, la contabilidad de dirección estratégica encargada de la obtención, análisis y comunicación de información estratégica relevante y oportuna a la alta dirección, para la adopción de decisiones estratégicas y estructurales.

En el capítulo 4 se presentan también ejemplos de aplicaciones de la contabilidad de dirección estratégica como son el coste objetivo, el cuadro de mando integral y la gestión basada en los grupos de interés

b) Desarrollo del estudio empírico constituye el capítulo 5 y conforma la segunda parte de la Tesis, consistente en una investigación realizada por medio de una muestra de empresas industriales de tamaño mediano y grande.

ubicadas en la provincia de Rio Grande do Sul, Brasil y en la Comunidad Autónoma del País Vasco con el objeto de verificar la utilización en la práctica, de los informes obtenidos de la contabilidad financiera, de costes y de gestión, del sistema de coste basado en las actividades, del sistema de coste estándar, de las nuevas tecnologías de producción y de los instrumentos de gestión.

En este capítulo se presentan: la justificación, los objetivos, la metodología de la investigación, el análisis descriptivo de la muestra y las conclusiones deducidas del estudio.

Las principales conclusiones a que se ha llegado tanto en relación con el marco conceptual como relativas al estudio empírico y las sugerencias para futuras investigaciones, se hallan recogidas en el capítulo 6.

La bibliografía utilizada en la elaboración de la Tesis está recogida al final de la misma, no obstante, se incorporó al final de cada capítulo la bibliografía utilizada en su desarrollo.

Finalmente, se incluyen como apéndices los mapas de Brasil y de España con la debida indicación de las regiones donde se llevó a cabo el estudio empírico, el cuestionario utilizado para la colecta de los datos en las empresas estudiadas y la relación de las empresas participantes de la muestra.

1ª PARTE

MARCO CONCEPTUAL

CAPITULO 1

EL ENTORNO Y LA FUNCION DE LA CONTABILIDAD

- 1.1 - Introducción**
- 1.2 - De la mentalidad de producción a la búsqueda de la satisfacción del cliente**
- 1.3 - Los distintos tipos de entorno**
- 1.4 - La intensificación de los cambios en el entorno**
- 1.5 - El escenario empresarial en la actualidad**
- 1.6 - La función de la contabilidad**
- 1.7 - Concepto de contabilidad**
- 1.8 - Requisitos de la información contable**
- 1.9 - El sistema de información contable**
- 1.10 - Delimitación de la contabilidad**
- 1.11 - Bibliografía**

CAPITULO 1 - EL ENTORNO Y LA FUNCION DE LA CONTABILIDAD

1.1 - Introducción

Las empresas constituyen un sistema abierto y, por tanto, en permanente interacción con su entorno, de donde obtienen sus *inputs* (entradas al sistema empresa) los cuales, al sufrir un proceso de transformación, vuelven al mismo en forma de *outputs* (salidas del sistema empresa).

Así, cada vez que ocurren cambios en el entorno, las empresas se ven afectadas en mayor o menor medida. Eso requiere que la dirección empresarial lleve a cabo los cambios internos necesarios para adaptar la empresa a los cambios en el entorno (Tena,1992; Alvarez López y Blanco Ibarra,1993b).

Lo expuesto, es sintetizado por Garmendia (1990.20) al referir que la empresa es

"Un sistema abierto al entorno e internamente organizado para la explotación de recursos (capital y trabajo), y obtención de resultados (beneficios y salarios), fundamentalmente."

La relación que existe entre la empresa y su entorno puede ser visualizada en la figura siguiente, en la cual queda reflejado el hecho de que la organización sufre tanto los impactos de los *inputs*, como de los *outputs* y del entorno

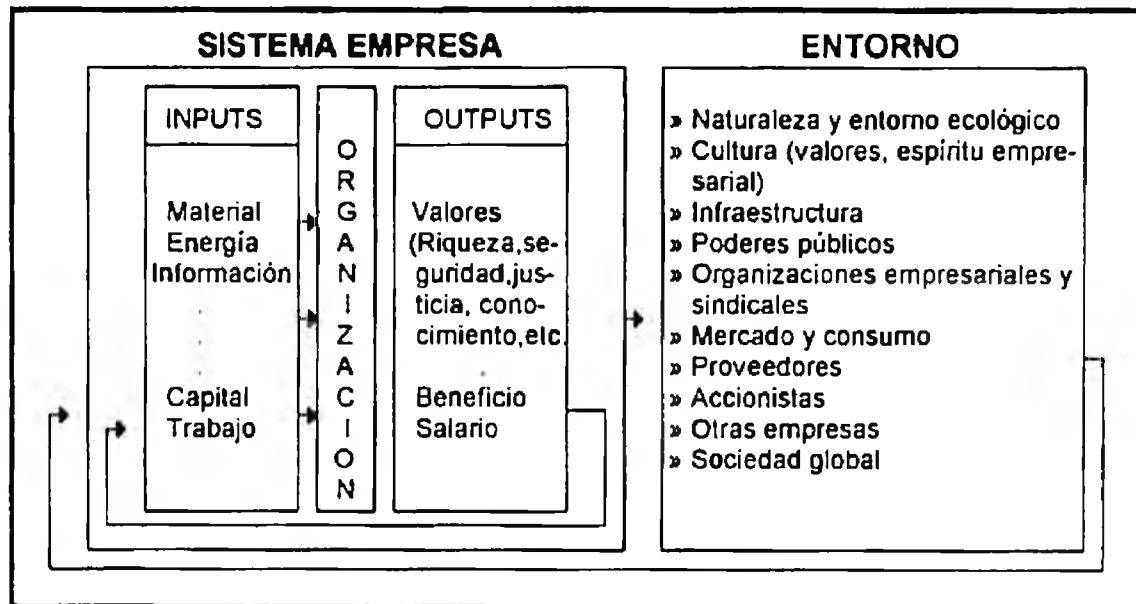


Figura nº 1 - La empresa y su entorno

(extraído de José Garmendia, 1990:20)

1.2 - De la mentalidad de producción a la búsqueda de la satisfacción del cliente

Ansoff (1985) describe como en los años treinta las empresas industriales estaban empeñadas en conseguir que sus costes unitarios de producción disminuyeran gradualmente, lo que hizo que los directivos centrasen su atención en lo que ocurría en el interior de las mismas, buscando obtener así la máxima eficiencia del sistema productivo.

Se trataba, en definitiva, de desarrollar y perfeccionar los mecanismos propios de la **producción en masa**, razón por la cual la **mentalidad de producción** es la nota predominante en este periodo.

En esta misma época, General Motors adoptó una medida que tuvo una importante repercusión: al introducir el cambio anual de modelo de coches

(paso de un producto estándar a otro diferenciado) hizo desplazar la entonces vigente mentalidad de producción hacia una mentalidad dirigida al mercado (Ansoff,1985).

A partir de la segunda mitad de los años cincuenta, las empresas comenzaron a enfrentarse con mayor grado de intensidad a una serie de exigencias dictadas por su entorno económico, destacándose:

- a) la lucha por el mantenimiento de su cuota de mercado;
- b) la anticipación a las necesidades de los clientes;
- c) el envío a tiempo de los productos;
- d) la producción de bienes con calidad superior a la de los competidores y a precios más competitivos.

Para afrontar los desafíos que suponía este nuevo entorno económico, las empresas tuvieron que realizar grandes esfuerzos de planificación y organización del trabajo, además de invertir en la automatización de la producción, iniciativas indispensables para mejorar su productividad (Ansoff, 1985).

Como se sabe, es en el entorno donde se hallan las oportunidades para la empresa y, es en el mismo que ésta encuentra sus amenazas. Dicha circunstancia refuerza el hecho de que la dirección debe empeñarse en buscar la permanente adaptación de la empresa al entorno, tratando de aprovechar al máximo las oportunidades y, en su caso, minimizar las amenazas (Tena,1992)

En los últimos años, se vienen observando cambios significativos en el entorno organizacional, caracterizado por un alto grado de complejidad e

inestabilidad, lo que a su vez genera una gran incertidumbre en las organizaciones.

Ello provoca que el grado de rivalidad a que están sometidas en la actualidad las empresas, sea muy distinto respecto al de años anteriores. En aquel entonces, la competencia se desarrollaba básicamente en mercados nacionales, caracterizados por su estabilidad y, donde aspectos como precios, calidad y plazo de entrega no tenían la importancia que se les atribuye actualmente.

Hoy en día, las empresas actúan en un ámbito internacional extremadamente competitivo, en el cual los clientes detentan el poder (Cross, 1986; Dardet, 1993).

La búsqueda de la satisfacción del cliente debe conducir, por lo tanto, a la adopción de acciones que vayan dirigidas a la consecución de la excelencia (Fuentes Ruiz, 1995b).

Las empresas deben fabricar productos destinados a satisfacer a un mercado cada vez más exigente, lo cual les obliga a ampliar la gama de bienes ofertados a sus clientes, a precios competitivos, y debiendo generar, por tanto, constantes innovaciones y modificaciones en los procesos, con el fin de obtener mejoras continuas (Bornia y Kliemann Neto, 1995).

1.3 - Los distintos tipos de entorno

Lo hasta aquí expuesto, conduce a la identificación de distintos tipos de entornos. Emery y Trist (1965) proponen una clasificación que comprende

cuatro clases de entorno, teniendo en cuenta la naturaleza, complejidad, dinamismo y grado de incertidumbre.

Así, pueden presentarse los siguientes tipos de entorno:

a) Entorno estable

La principal característica del entorno estable es el bajo nivel de incertidumbre que presenta, de tal forma que los posibles cambios que pueden ocurrir en las variables son fácilmente predecibles, bastando observar lo ocurrido en el pasado.

b) Entorno complejo estático

Este tipo de entorno se caracteriza por la existencia de un gran número de variables que presentan, todavía, pocos cambios. razón por la cual el nivel de incertidumbre es moderado.

c) Entorno simple dinámico

Lo que caracteriza este tipo de entorno es la existencia de un pequeño número de variables significativas, las cuales, sin embargo, pueden presentar muchos cambios. Ello conlleva que la predicción del valor de estas variables presente una dificultad intermedia.

d) Entorno turbulento

La diferencia que existe entre este tipo de entorno y todos los demás, es que presenta una mayor cantidad de variables relevantes que, a su vez cambian con más rapidez, lo que implica una mayor dificultad en su predicción.

Estas características hacen que este tipo de entorno presente un más elevado grado de complejidad, dinamismo e incertidumbre.

Desde los comienzos de los años setenta, las empresas vienen siendo sometidas, cada vez con mayor frecuencia, a este tipo de entorno. Este hecho lleva a hacerse las siguientes consideraciones (Tena, 1992):

a) la predicción sobre las tendencias acerca del futuro no pueden basarse en la experiencia pasada;

b) la creciente complejidad a que se enfrentan las empresas, implica una mayor dificultad a la hora de estudiar el entorno;

c) una mayor cantidad de factores externos relevantes, que a su vez presentan mayor rapidez de cambio, debe ser tomada en cuenta.

Los años ochenta marcaron, definitivamente, la expansión de filosofías de gestión tales como el Justo a Tiempo (JIT) y la Gestión de la Calidad Total (TQM), las cuales supusieron un redireccionamiento de los objetivos de la empresa como medio para enfrentarse y superar las presiones del entorno (Vázquez de Prada, Gasca Gallán y Pellejero Castillo, 1995).

Ya, el entorno de los años noventa, viene caracterizado, básicamente, por los siguientes acontecimientos (Lesca, 1992):

a) la competencia y la economía se encuentran universalizadas,

b) la evolución tecnológica no encuentra precedentes;

c) la complejidad y la incertidumbre han crecido de forma impresionante.

Como señala dicho autor, para ser competitiva en tal entorno la empresa se ve obligada a:

a) capacitarse para reaccionar con rapidez a los cambios, con el propósito de alcanzar los objetivos trazados en el corto plazo.

b) estar preparada para anticiparse a los cambios y poder evolucionar de forma armónica respecto a su entorno, como forma de permitirle mantener su posición competitiva en el mercado, en un horizonte de largo plazo

La adaptación de la empresa a su entorno exige, por tanto, que la misma incorpore a sus productos, servicios y decisiones, una mayor cantidad de informaciones relevantes, así como de conocimientos.

A continuación se presenta un cuadro comparativo del entorno manufacturero, que toma como base los años sesenta y los años noventa

Variables	Años 60	Años 90
Procesos	simples	complejos
Producción	en masa con el objetivo de reducir los costes	lotes pequeños con el objetivo de atender al cliente
Calidad	inspección y reproceso	gestion de la calidad total
Línea de productos	estrecha	amplia
Estructura de costes	mayor participación de la mano de obra y menor participación de los gastos generales	menor participación de la mano de obra y mayor participación de los gastos generales
Establ.de precios	en base a los costes	dictados por el mercado
Ciclo de vida de los productos	largo	corto
Mercados	domésticos	globales
Clientes	estables	exigentes

Cuadro nº 1 - Los cambios en el entorno manufacturero

(extraído de Casar y Pasquel, 1993:2)

1.4 - La intensificación de los cambios en el entorno

El entorno económico del siglo XX presentó importantes cambios, como se ha indicado anteriormente, pasando de la era de la producción en masa a la era del marketing en masa y llegando a la era considerada posindustrial (Ansoff, 1985).

Estos cambios han contribuido a que el entorno se vuelva turbulento, dificultando cualquier predicción en relación al futuro.

Frente a tales circunstancias, los directivos deben buscar de forma incesante los elementos que ayuden a colocar la empresa en ventaja respecto a sus competidores. Entre estos elementos se destacan:

- a) mejoras continuas en los atributos de los productos;
- b) reducción en el coste de los productos;
- c) incremento en el servicio prestado a los clientes, etc

Naturalmente, los directivos deben prestar la máxima atención a aquellos factores que pueden determinar la ocurrencia de cambios en el entorno, tratando de adoptar medidas que permitan su identificación, además de evaluar de qué forma pueden impactar en el sector (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a).

No cabe duda de que los cambios, cada vez más intensos y a la vez más rápidos, vienen provocando significativas modificaciones en la gestión empresarial

A este respecto puede señalarse, siguiendo a Joan Amat (1991):

1 - La dirección ejecutiva de las empresas pasa a ser gradualmente ocupada por directivos profesionales, imponiendo una separación entre la propiedad y la dirección, además, del hecho de que ha aumentado la dimensión y complejidad de las empresas, lo que implica dificultades en el control centralizado.

2 - El control de la evolución empresarial requiere nuevos instrumentos de medición, ya que los factores críticos de éxito se van desplazando de la minimización de los costes, hacia la innovación, la flexibilidad, la calidad, la productividad, el plazo de entrega, el servicio posventa, etc.

Todo ello requiere la adopción de nuevas técnicas de gestión y nuevos modelos de decisión (Bueno, 1991).

3 - El ciclo de vida de los productos es cada vez más corto, exigiendo un esfuerzo permanente en el desarrollo de nuevos productos que atiendan las demandas de los clientes, lo que implica disponer de gran flexibilidad en la producción.

4 - Las nuevas tecnologías han supuesto modificaciones en los procesos contables, en la medida que una gran parte de ellos estaba dedicada a la medición de las mermas, de las existencias y de la subactividad, las cuales se han reducido de forma significativa.

5 - La introducción de nuevas tecnologías ha supuesto, además, cambios en el proceso productivo, que ha pasado a ser más flexible, lo que conlleva una necesaria revisión de los sistemas tradicionales de información basados en estándares técnicos.

6 - En las empresas que utilizan nuevas tecnologías de proceso, los costes directos de fabricación han perdido importancia, incrementándose, en consecuencia, el peso específico de los costes indirectos como: estructura, amortización, investigación y desarrollo, etc.

7 - La calidad, rapidez e integración de la información en el ámbito de la empresa posibilita la mejora de la planificación y del control total del proceso.

Especial hincapié debe hacerse tanto en lo que respecta a la importancia que tiene la pronta detección de los cambios en el entorno, como la búsqueda de la flexibilidad operativa de la empresa, ya que ello puede llevar a acciones que conduzcan al desarrollo de respuestas estratégicas apropiadas, además de garantizar una potenciación de los recursos humanos, desarrollando su iniciativa y responsabilidad, lo que contribuye al crecimiento de su participación e integración en todo el proceso (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b).

1.5 - El escenario empresarial en la actualidad

Acorde con lo expuesto en los apartados anteriores, se puede decir, siguiendo a Ripoll y Tamarit (1994b), que las empresas se enfrentan en la actualidad, entre otros, a los siguientes retos:

- a) la agudización de la competencia;
- b) una mayor exigencia y selectividad de los compradores;
- c) una ampliación de la cartera de productos ofertados en el mercado;

d) una actuación en un mercado en que el gran protagonismo lo tienen los clientes;

e) una presión cada vez más intensa de los grupos sociales.

De ahí, la comprobación que hace Blanco Dopico (1991:65) de que el escenario en que actualmente se mueven las organizaciones se halla conformado por **"cambios de tipo psicológico, tecnológico y organizativo"**, lo que significa una modificación en relación al entorno que caracterizaba los años setenta.

Estos cambios son responsables de la realidad a que se enfrentan las empresas en la actualidad, caracterizándose por (Blanco Dopico, 1991:65)

- "a) nuevos planteamientos del control de calidad;**
- b) sistemas de inventarios permanentes en tiempo real;**
- c) procesos productivos de control integrado;**
- d) internacionalización del comercio;**
- e) productos con ciclos de vida corto;**
- f) nuevos tipos de descentralización en las empresas que utilizan tecnología avanzada;**
- g) aprovechamiento de la capacidad."**

Es, por tanto, en este nuevo escenario competitivo que la tecnología adquiere un especial relieve, con la creciente utilización de la informática, robótica, etc., en los procesos de producción.

Para mantenerse en condiciones de competir en el mercado, la empresa se ve obligada a adaptarse a esta nueva realidad y prepararse para asignar recursos significativos, ya sea para adquisición de equipos o, especialmente, para hacer frente a los costes de proyectos de investigación y desarrollo (Blanco Dopico, 1991).

Lizcano (1987:26), contribuyendo al tema, menciona:

"La empresa en su evolución y en su desarrollo, más que una maximización del crecimiento lo que busca y lleva a cabo es una constante adaptación, mediante una estrategia de crecimiento, al entorno y, a las circunstancias y posibilidades que brinda éste al crecimiento de las empresas."

Así las cosas, el desafío que debe ser afrontado por los directivos impone la adopción de medidas como las que son propuestas por Álvarez López y Blanco Ibarra (1992b:351):

a) Trabajar para que la empresa consiga alcanzar una determinada posición dentro de su entorno, obteniendo como resultado alguna ventaja competitiva, ya sea a través de mejoras en los atributos de los productos, reducción en sus costes, o bien incrementando el servicio a los clientes.

b) Hacer un seguimiento e investigar, permanentemente, **"los motores de los cambios del entorno."** Ello contribuye a detectar su aparición, a la vez que permite medir su efecto sobre el sector, de tal manera que, si se trata de alguna oportunidad, la misma pueda ser potenciada o, si por el contrario se trata de alguna amenaza, se adopten medidas para evitarla.

Lo expuesto permite concluir que se hace necesario un replanteamiento en la estructura de las organizaciones y una reformulación de la dirección pues, la demanda de información relevante y oportuna pasa a convertirse en una exigencia básica para apoyar adecuadamente el proceso de toma de decisiones óptimas (Ripoll y Tamarit, 1994a).

En definitiva, tal y como se desprende de los comentarios de Krachenberg, Henke Jr., y Lyons (1993), el entorno competitivo extremadamente dinámico y cambiante del próximo siglo, exigirá a las

empresas que pretendan obtener éxito centrar sus preocupaciones tanto en relación con la estrategia y los productos, como en los procesos de gestión.

Adoptar un estilo de gestión flexible que enfatice una perfecta integración de toda la empresa y rapidez de comunicación en todas las direcciones pasa a ser un elemento relevante para el éxito.

Estas medidas auxiliarán a la dirección en la transmisión de órdenes y en la conexión de todos los niveles jerárquicos de la empresa, lo que contribuirá a que los planes sean elaborados y modificados con la rapidez requerida, y a que se constituyan alianzas que permitan una mejor comprensión y mejor apoyo a dichos planes.

1.6 - La función de la contabilidad

Entre la contabilidad y el entorno en el cual las empresas se hallan operando y en donde la disciplina contable se desarrolla existe una clara vinculación, de tal forma que la contabilidad se encuentra superditada al entorno, al mismo tiempo que también puede influenciarlo.

En este sentido, Tua (1995:6y14) afirma que:

"La contabilidad y, por tanto, un sistema contable, no tiene sentido ni justificación alguna si no es al servicio de un entorno concreto."

Este autor constata que tanto el entorno como la contabilidad han evolucionado de forma constante,

"en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos."

No cabe duda que dentro de este proceso evolutivo dicho diálogo seguirá ocurriendo, obteniéndose como resultante de esta postura, una

permanente readaptación de los planteamientos conceptuales de la contabilidad con el objeto de proporcionar las respuestas requeridas por la realidad circundante (Tua, 1995).

1.7 - Concepto de contabilidad

La contabilidad tiene como principal cometido generar información que posibilite a su usuario conocer la realidad de la unidad económica y, en base a dicha información, estar capacitado para tomar decisiones.

Teniendo en cuenta este hecho, Glautier y Underdown (1986:22) no dudan en señalar que...

"a menos que las demostraciones contables tengan el potencial de influenciar decisiones y acciones, será difícil justificar los costes de prepararlas."

En esta misma línea se manifiesta la *American Accounting Association* (AAA) cuando define la contabilidad como (1966:1):

"El proceso de identificar, medir y comunicar la información económica, que permite juicios y decisiones informadas a sus usuarios."

El papel informativo de la contabilidad también está recogido en un documento emitido por la *Comissão de Valores Mobiliários* (CVM) en el que se la define como:

"Un sistema de información y evaluación destinado a proveer a sus usuarios con demostraciones y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad, con relación a la entidad objeto de contabilización." (deliberação CVM nº 29, 1986:21)

Como se desprende de las anteriores definiciones, la contabilidad se inscribe como parte integrante de un sistema de información, desplazando el

antiguo concepto que la consideraba como un elemento destinado a cumplir determinadas exigencias fiscales (Fowler Newton, 1982).

1.8 - Requisitos de la información contable

Para que logre ser efectiva, la información contable debe cumplir una serie de requisitos o cualidades, mereciendo destacar (Coronas, 1979; Blanco Dopico, 1994, recogido en documento del FASB, 1978):

1 - Materialidad

Requiere que la información suministrada sea significativa y que, por tanto, aporte elementos capaces de influenciar decisiones

2 - Objetividad

Requiere que la información se base en documentos formales y sujeta a comprobación, que esté exenta de intereses particulares o de otro orden. Debe, además, ser mensurada y comunicada con la mayor objetividad posible

3 - Comparabilidad

Requiere que la información suministrada a los interesados permita hacer comparaciones que tengan en cuenta tanto el tiempo como el espacio. En este sentido, está implícito un segundo requisito: la consistencia con los principios y normas que rigen su elaboración.

4 - Oportunidad

Requiere que el tiempo destinado a la preparación y comunicación de la información sea el menor posible, pues se trata de un elemento muy importante a la hora de utilizarla.

5 - Economicidad

Requiere que el coste de obtención de la información no sea excesivo para la empresa. La relación coste - beneficio debe ser tenida en consideración a la hora de obtener dicha información.

6 - Inteligibilidad

Requiere que a la hora de elaborarse la información, se tenga en cuenta su fácil asimilación por parte de quienes la reciben.

7 - Relevancia

Requiere que la información sea capaz de influir en el comportamiento de su destinatario, apoyándole en sus decisiones y acciones.

1.9 - El sistema de información contable

La contabilidad financiera, preparada en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y, la contabilidad de gestión, que toma como base para su preparación el concepto de relevancia, son consideradas como dos subsistemas que conforman el sistema de información contable.

"Si consideramos a ambos subsistemas como dos conjuntos, la intersección de ambos daría lugar a un tercer subsistema de información, la contabilidad de costes." (Iglesias Sánchez, 1995:725)

En base a lo expuesto, es posible representar el sistema de información contable como aparece en la figura siguiente:

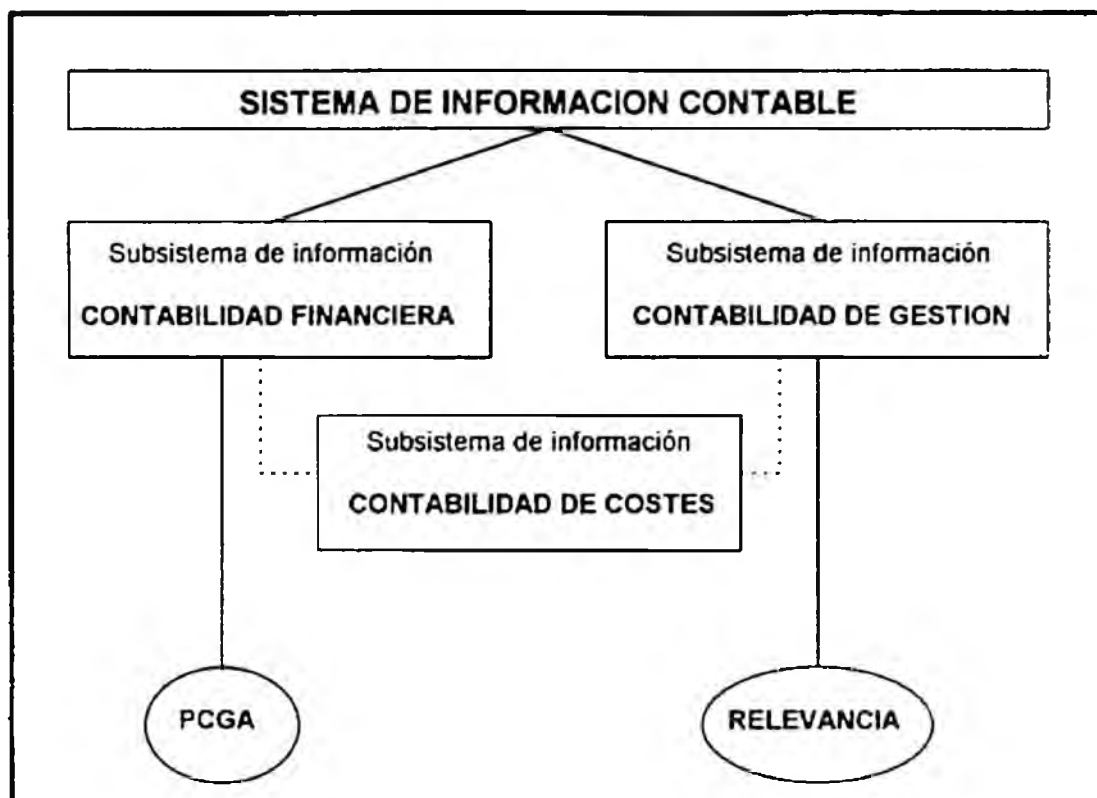


Figura nº 2 - Sistema de información contable

(elaboración propia basada en Iglesias Sánchez,1995)

A cada uno de estos subsistemas corresponde atender las demandas de información de los usuarios y comprenden (Belkaoui,1992, citado en Iglesias Sánchez,1995:726):

1 - Contabilidad financiera

Responsable del suministro de informaciones dirigidas a usuarios externos.

2 - Contabilidad de costes

Responsable de la valoración de la producción obtenida y del control de los costes, con el propósito de minimizarlos.

3 - Contabilidad de gestión

Responsable de la generación de informaciones destinadas a la toma de decisiones por parte de los directivos, estando dirigida a la maximización del beneficio.

Siguiendo a Álvarez López y Blanco Ibarra (1993b:478), se puede identificar una serie de elementos en el sistema contable que en realidad también son observables en los demás sistemas de información. Estos elementos son:

1 - Los datos de entrada (*inputs*)

Estos datos están representados por hechos económico-administrativos que tuvieron lugar en el seno de la organización, a lo largo de un periodo contable, ya sea, un mes, trimestre, semestre o ejercicio anual y, que el proceso contable trata de captar, medir, representar y comunicar.

2 - Tratamiento contable de los datos de entrada (proceso)

Conforman el "conjunto de sistemas, métodos y procedimientos de cálculo y representación". llevados a cabo por el sistema contable, para ofrecer a los usuarios la información adecuada a sus necesidades.

3 - Información obtenida (*outputs*)

Al procesar los *inputs* el sistema produce informes que reflejan tanto la situación patrimonial y financiera de la organización, como los resultados obtenidos en un determinado periodo considerado.

Los informes a que se ha hecho referencia son los siguientes.

a) Contabilidad financiera: proporciona informes sobre las cuentas anuales (balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria y las variaciones ocurridas en la financiación anual y en los resultados).

b) Contabilidad de gestión: proporciona informes periódicos sobre ingresos, costes y resultados analíticos, inventarios permanentes, rendimientos por secciones, desviaciones, etc.

4 - Retroalimentación informativa (feedback)

Toda la información generada por el sistema contable vuelve a ser procesada por el mismo, produciéndose nuevos informes.

5 - Aplicación de los principios y normas (control)

Para garantizar la adecuación entre los datos de entrada, su tratamiento contable y la información suministrada por el sistema, es necesario atenerse a los principios y normas establecidos, con el propósito de lograr informes que atiendan las características deseadas por los usuarios

La interrelación entre las distintas partes que conforman el sistema contable al que se ha hecho referencia pueden ser visualizadas en la siguiente figura:

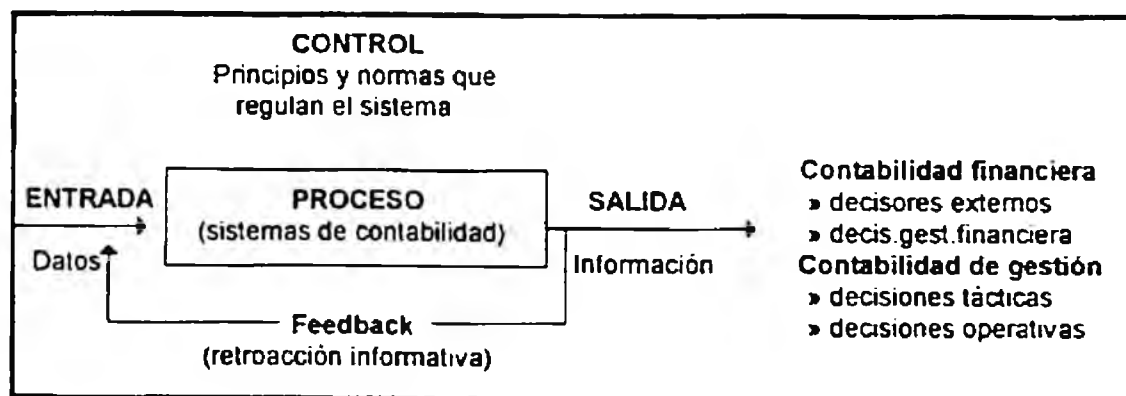


Figura nº 3 - Interrelación de las partes del sistema contable

(extraído de Broto,1992a:1;recogido en Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b:478)

1.10 - Delimitación de la contabilidad

La *American Accounting Association* (AAA), ha procurado establecer la delimitación de la contabilidad a través de sus elementos, emitiendo para ello, una serie de documentos que recogen, entre otros, los posicionamientos siguientes (Blanco Dopico, 1994:19-22):

a) El aspecto decisional de la contabilidad se halla contemplado cuando se dice que, además de informar sobre datos pasados y presentes, la contabilidad ha de preocuparse por el futuro "La contabilidad ha de ir, cada vez más, dirigida a la acción y a la previsión."

b) La preocupación por las actividades sociales de la empresa también se encuentra resaltada, cuando se hace referencia al hecho de que la contabilidad ha de disponer de instrumentos que permitan evaluar en qué medida los fines sociales están siendo alcanzados.

c) El aspecto informativo se halla presente en estos documentos cuando se hace referencia a que la contabilidad deberá...

"recoger información derivada de la utilización de técnicas de teoría económica y recurrirá a la teoría de la información."

Equivale a decir que la contabilidad deberá intentar conseguir tanta información como sea posible, pero, siempre teniendo en cuenta la relación **coste-beneficio**

d) El aspecto motivacional también deberá ser tenido en cuenta por la contabilidad, en la medida que las informaciones que suministra deberán llegar a todos los niveles de la empresa

Hiromoto (1988) señala que las empresas japonesas, de un modo general, suelen utilizar el sistema contable más con la finalidad de motivar a los empleados para que actúen de acuerdo con las estrategias empresariales a largo plazo, que para proveer de datos de costes exactos, análisis de desviaciones y de beneficios a los altos ejecutivos.

Para Flegm (1996) la contabilidad debe asumir la condición de lenguaje de los negocios del futuro. Para ello, el autor sugiere que su enseñanza sea ampliada de tal forma que los contables estén en condiciones de analizar, interpretar y comunicar este lenguaje. Ello, exige buenos conocimientos en disciplinas básicas de administración, con una formación generalista que capacite a los contables a actuar en el ámbito de toda la empresa y a motivar a los empleados.

Como resumen, se puede afirmar que la contabilidad se inscribe como el principal sistema de información dentro del sistema global de información de la empresa, suministrando informaciones tanto para terceros, a través de la contabilidad financiera, como para la adopción de decisiones tácticas y operativas, a través de la contabilidad de costes y de la contabilidad de gestión, las cuales serán objeto de estudio en el capítulo 2

Las informaciones necesarias para la toma de decisiones de carácter estratégico y estructural vienen dadas por una tercera rama de la contabilidad la contabilidad de dirección estratégica, que será estudiada con la profundidad requerida en el capítulo 4

El proceso evolutivo de estas tres ramas de la contabilidad es continuo, ya que buscan atender las demandas de sus respectivos usuarios, y éstas, a su vez, están sufriendo cambios permanentes (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990b).

Lo que se ha expuesto respecto a las tres ramas de la contabilidad, se encuentra representado en la figura siguiente, la cual refleja lo que se ha convenido en llamar **estructura contable triangular**:

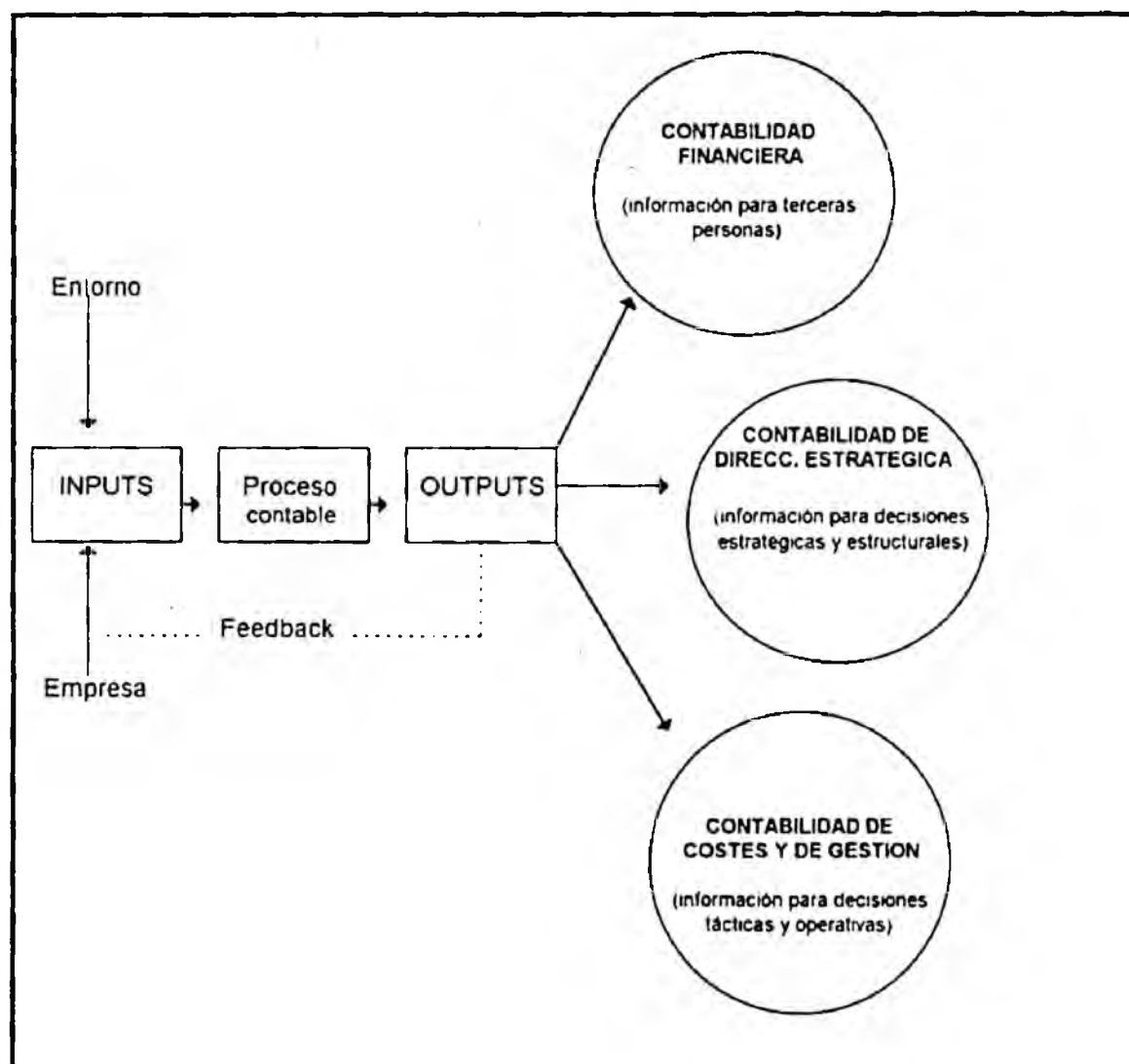


Figura nº 4 - Estructura contable triangular

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990b:546)

1.11 - Bibliografía

- AAA (American Accounting Association). A Statement of Basic Accounting Theory. *American Accounting Association*, 1966, citado en Tua Pereda, 1989, op.cit.
- ALVAREZ LOPEZ, José y BLANCO IBARRA, Felipe. "La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990a, pp.305-318.
-"El marco de la contabilidad de gestión : la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990b, pp.545-552.
-"La contabilidad de dirección estratégica en la toma de decisiones empresariales". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992b, pp.349-374.
-"Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica" *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993b, pp.469-486 y 494.
- AMAT SALAS, Joan. "La nueva concepción de la contabilidad de gestión en los años 90". *Partida Doble*, nº 16, octubre 1991, pp.4-10.
- ANSOFF, H. Igor. *La dirección y su actitud ante el entorno*. Bilbao. Ediciones Deusto, S.A., 1985. (traducción de Jaime Aspiunza)
- BLANCO DOPICO, M^a Isabel. "La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras". *Técnica Contable*, vol. XLIII, 1991, pp.61-68 y 86.
- *Contabilidad de Costes - Análisis y Control*. Madrid, Ed. Pirámide S.A., 1994.
- BORNIA, Antonio C. y KLIEMANN NETO, Francisco J. "A necessidade de mensuração das perdas do processo produtivo frente aos novos métodos de gestão". 1º Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, novembro 1994, São Leopoldo. Editora UNISINOS, 1995, pp.318-329.
- BROTO RUBIO, J. *Fundamentos de contabilidad de gestión*. Zaragoza. GORE, 1992a, citado en Alvarez López y Blanco Ibarra, 1993b, op.cit.
- BUENO CAMPOS, Eduardo. *Dirección estratégica de la empresa metodología, técnicas e casos*. Madrid, Ediciones Pirámide, S.A., 1991.
- CASAR, M^a Eugenia y PASQUEL, Veronica. *El costeo ABC en México* III Congreso Internacional de Costos y I Congreso Nacional de ACODI, Madrid, mayo 1993.

- CORONAS ALONSO, José María. *La contabilidad como instrumento de información y decisión empresarial*. Tesis Doctoral, Facultad de CC.EE. y Empresariales, Universidad de Barcelona, 1979.
- CROSS, K. F. "Making manufacturing more effective by reducing throughput time". *National Productive Review*, Winter 1986-87, pp.35-47.
- CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Deliberação CVM nº 29, 1986.
- DARDET ESPEJO, Concepción A. *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. Madrid, ICAC, 1993.
- EMERY, F. y TRIST, E. "The causal texture of organizational environment" *Human Relations*, vol. 18, 1965, pp.21-32, citados en Tena Millán, 1992. op.cit.
- FLEGM, Eugene H. "The Future of Management and Financial Accounting" *Journal of Cost Management*. vol. 9, nº 4, Winter 1996, pp.44-45.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior*. Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, S.A., 1982.
- FUENTES RUIZ, Pilar de. "La contabilidad ante los cambios en el entorno organizativo". *Técnica Contable*, año XLVII, nº 564, diciembre 1995b. pp 853-864 y 880.
- GARMENDIA, José A. *Desarrollo de la organización y cultura de la empresa*. Madrid, ESIC Editorial, 1990.
- GLAUTIER, M. W. E. y UNDERDOWN, B. *Accounting Theory and Practice*. London, Pitman Publishing, 1986, 3th. edition.
- HIROMOTO, Toshiro. "Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting". *Harvard Business Review*, nº4, july-august 1988, pp.22-26.
- IGLESIAS SANCHEZ, José Luis. "La contabilidad de gestión: su contribución a la toma de decisiones empresariales". VIII Congreso AECA, Sevilla, 27-29 de septiembre 1995, Tomo 2, Madrid, AECA-IACJC, 1995, pp.723-737.
- KRACHENBERG, Richard; HENKE JR., John W y LYONS, Thomas F. "El aislamiento de la alta dirección". *Harvard-Deusto Business Review*, 5/93, nº 57, pp.6-14.
- LESCA, Humbert. *Información y cambio en la empresa*. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A., 1992. (traducción de Ramón Puig)

LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *La dimensión integral de la empresa: un modelo contable*. Madrid, Ediciones UAM, 1987.

RIPOLL FELIU, Vicente M., y TAMARIT AZNAR, M^a Carmen. "Contabilidad de gestión: punto de arranque para la gestión empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLVI, 1994a, pp.193-204 y 224.

..... *Sistematización de la filosofía JIT en el ABC/ABM*. VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, mayo 1994b.

TENA MILLAN, Joaquín. *El entorno de la empresa*. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A., 1992.

TUA PEREDA, Jorge. "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable". *Técnica Contable*, vol. XLI, 1989, pp.261-280.

.... "La Dimensión Social de la Contabilidad". *Revista Interamericana de Contabilidad*, Santo Domingo, n^o 58, abril-junio 1995, pp.3-15

VAZQUEZ DE PRADA, M. Blanco; GASCA GALAN, M^a del Mar y PELLEJERO CASTILLO, M^a Pilar. "La contabilidad de gestión y el nuevo entorno de producción". En el libro *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones* Universidad de Zaragoza, ed. J.J. Broto Rubio, 1995, pp.87-102.

CAPITULO 2

LA CONTABILIDAD INTERNA O ANALITICA

2.1 - LA CONTABILIDAD DE COSTES

2.1.1 - Introducción

2.1.2 - Definición y objetivos de la contabilidad de costes

2.1.3 - El suministro de informaciones en la contabilidad de costes

2.1.4 - Posicionamiento de la contabilidad de costes

2.1.5 - La determinación de los costes

2.1.6 - Contribuciones de la contabilidad de costes a la toma de decisiones

2.1.7 - La contabilidad de costes y el proceso de planificación y gestión

2.2 - LA CONTABILIDAD DE GESTION

2.2.1 - Introducción

2.2.2 - Concepto y contenido de la contabilidad de gestión

2.2.3 - Definición de la contabilidad de gestión

2.2.4 - Los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión

2.2.5 - La evolución de la contabilidad de gestión

2.2.5.1 - Sistema de coste basado en las actividades (ABC)

2.2.5.1.1 - Estructuración del sistema ABC

2.2.5.1.2 - Ventajas del sistema ABC

2.2.5.2 - Costes de calidad

**2.2.5.3 - Otros aspectos de la contabilidad de
gestión**

2.3 - Bibliografía

CAPITULO 2 - LA CONTABILIDAD INTERNA O ANALITICA

2.1 - LA CONTABILIDAD DE COSTES

2.1.1 - Introducción

La contabilidad de costes tuvo su origen en las industrias de transformación, las cuales, con el objeto de elaborar sus estados financieros anuales, se encontraban con la dificultad que suponía la atribución de valor a las existencias, en especial, de los productos en fabricación y terminados, así como para la determinación del coste de los productos vendidos (Pérez de León, 1991).

Tal hecho dio paso a la creación de procedimientos y registros que permitieron conocer, para cada producto en particular, los costes incurridos hasta la fase en que se encontraban, sirviendo estos de base para la valoración de los stocks y determinación del resultado periódico de la empresa.

Sáez Torrecilla y otros (1993) señalan que fue precisamente a comienzos del siglo XIX, a causa de la Revolución Industrial, que la contabilidad de costes surgió con carácter científico.

En su proceso evolutivo, la contabilidad de costes....

"surge como un auxiliar, como un apéndice de la contabilidad general en su necesidad de suministrar información periódica, más frecuente, oportuna y veraz a la administración de las empresas." (Pérez de León, 1991:4)

Como se observa, la contabilidad de costes iba dirigida, principalmente, a la preparación de las cuentas anuales: balance de situación

(valoración de los stocks) y cuenta de pérdidas y ganancias (coste de los productos vendidos).

De acuerdo con Sáez Torrecilla y otros (1993), hasta la década de los sesenta, la contabilidad de costes centraba su preocupación en la valoración de las existencias producidas por la empresa.

George Foster (1971), citado en Johnson y Kaplan(1988:158-159), a este propósito, hizo una revisión en siete libros de contabilidad de costes, publicados entre los años de 1945 y 1950, constatando que:

a) el 73% de los capítulos de estos libros estaban dedicados a la valoración de inventarios;

b) el 21% al control de costes, y

c) el 6% a la toma de decisiones empresariales.

Vatter (1950) contrastando con la mayoría de los textos de contabilidad de costes que, como se ha señalado anteriormente, enfatizaban la valoración de los inventarios, preconizaba la utilización administrativa de los datos financieros, introduciendo así, la contabilidad administrativa. En las páginas 102 y 103 de su libro, se recogen los siguientes comentarios:

"La única razón que existe para recoger datos financieros sobre un negocio, desde el punto de vista de la gestión, es que hay que tomar decisiones. A efectos administrativos, los datos deben tener relación con el uso que se va a hacer de ellos. Algunos costes son costes incurridos, es decir, no recuperables; mientras que otros pueden ser evitados, reducidos o ajustados mediante determinada acción directiva... Hay casi tantas formas de clasificar los costes como preguntas puede plantearse sobre ellos. Por esta razón, tiene que existir una cierta flexibilidad y...procedimiento.....para permitir unir las partes de la información financiera que son relevantes para determinada decisión directiva." (citado en Johnson y Kaplan,1988:159-160).

Desde el punto de vista del control del coste o del proceso, Vatter (1950) hace hincapié en el hecho que la información ha de estar disponible en el momento que el directivo la necesite, aunque los datos suministrados estén incompletos o inexactos. Eso es más valioso que el suministro de información completa, que al llegar tarde ya no puede afectar las decisiones o acciones del responsable.

"El proceso de registro no tiene un propósito contable; se usa porque es necesario para llevar a cabo las operaciones de la empresa. No existe únicamente para dar los datos necesarios para los registros financieros y para asegurarse que todas las transacciones quedan registradas; el sistema de control interno se basa más bien en el rendimiento más eficiente de las actividades operativas normales." (Vatter, 1950:506, citado en Johnson y Kaplan, 1988:160-161).

La masificación del consumo, la potenciación de grandes grupos de empresas multinacionales, a través de procesos de integración horizontal y vertical, son algunos de los acontecimientos que tuvieron lugar en los años sesenta, los cuales sumados a otros tantos, empezaron a tornar compleja la toma de decisiones y, por ende, a exigir una información contable acorde con tal situación (Sáez Torrecilla y otros, 1993).

A este propósito, los citados autores (1993:6), señalan:

"En este período, la Contabilidad de Costes se desmarca en gran medida del estrecho margen de maniobra que permitía su sometimiento anterior a la Contabilidad Financiera, pasando de esta forma a integrarse en los dominios de la Contabilidad de Gestión."

El valor de la información tuvo mucho relieve en la década de los años setenta, cobrando importancia la determinación del coste para la obtención de productos y servicios, aún más, teniendo en cuenta que debería atender los requisitos de rapidez y exactitud.

En lo que se refiere a la década de los ochenta, ésta se caracterizó, según Sáez Torrecilla y otros (1993:7), por...

“gran avance en los aspectos relacionados con la organización y el comportamiento de la empresa, en la delegación de responsabilidades y en el carácter interdisciplinar de esta rama de la ciencia contable.”

2.1.2 - Definición y objetivos de la contabilidad de costes

Fiske y Beckett (1956:3), en un intento de definir la contabilidad de costes, señalan:

“La contabilidad de costes industriales es un área de la contabilidad que comprende la determinación, acumulación, registro, distribución, información, análisis e interpretación de los costes de producción, de distribución y de administración.” (citado en Pérez de León, 1991:7).

Para Blanco Dopico (1994) la contabilidad de costes encuentra su fundamento en el análisis interno de la empresa y atiende de forma prioritaria a la minimización de los costes.

Sáez Torrecilla y otros (1993:10), señalan que se puede considerar dos posiciones según dónde esté inscrita la contabilidad de costes. Si se inscribe en la contabilidad de gestión, la definen como:

“Sistema de Información acerca de la actividad productiva de una empresa, que es relevante y oportuna para la planificación y control exigida por la gestión de la empresa en sus distintos niveles.”

Si, por otro lado, se inscribe en la contabilidad financiera, la definen como:

“Sistema de información que permite la valoración de los bienes y servicios derivados de la actividad productiva de la empresa, cumpliendo para ello los principios de contabilidad generalmente aceptados.”

En cuanto a los objetivos, la contabilidad de costes persigue la consecución, entre otros, de los siguientes(Rocafort y Ferrer,1988;Blanco Ibarra,1990; Sáez Torrecilla y otros,1993; Fernández Sevillano,1994; Blanco Dopico,1994):

1 - Determinación de los costes, márgenes y resultados de los diferentes productos, líneas, secciones, centros y del total de la empresa.

2 - Determinación de los precios de venta de los productos y servicios.

3 - Valoración de las existencias y bienes contruidos por la propia empresa para su inmovilizado.

4 - Medición de la competitividad de la empresa.

5 - Apoyo a las decisiones a través del suministro de datos para el establecimiento de previsiones, seguimiento de los hechos que afectan a la empresa, y determinación de las desviaciones, como base para la adopción de las acciones correctivas.

En su desarrollo, el sistema de contabilidad de costes se encamina a servir al proceso de planificación y control de la gestión empresarial.

No cabe duda de que el registro de datos del coste total de los productos, ya sea para la fijación de precios o la elaboración de los informes externos, sigue siendo una importante aportación de la contabilidad de costes, pero se constata que su direccionamiento hacia la toma de decisiones y medición del rendimiento viene obteniendo un gran protagonismo en estos últimos años a causa del concepto de relevancia de la información contable (Iglesias Sánchez,1990).

La distinción entre las actividades contables con la finalidad de contribuir a las decisiones y el control directivo de un lado, y a la satisfacción de las necesidades externas de otro, ya había sido planteada por Anthony (1965), cuando señalaba:

“La planificación estratégica, el control de gestión y el control de operaciones, tienen una orientación interna... Existe una cierta confusión entre estos procesos y la contabilidad financiera que tiene una orientación absolutamente distinta... La sociedad ha desarrollado ciertos principios contables financieros, a los que se espera que se adhieran todas las empresas, mientras que no existe principio externo alguno que se imponga a la información de control de gestión.” (citado en Johnson y Kaplan, 1988:167).

La figura siguiente ilustra lo que acaba de ser mencionado.

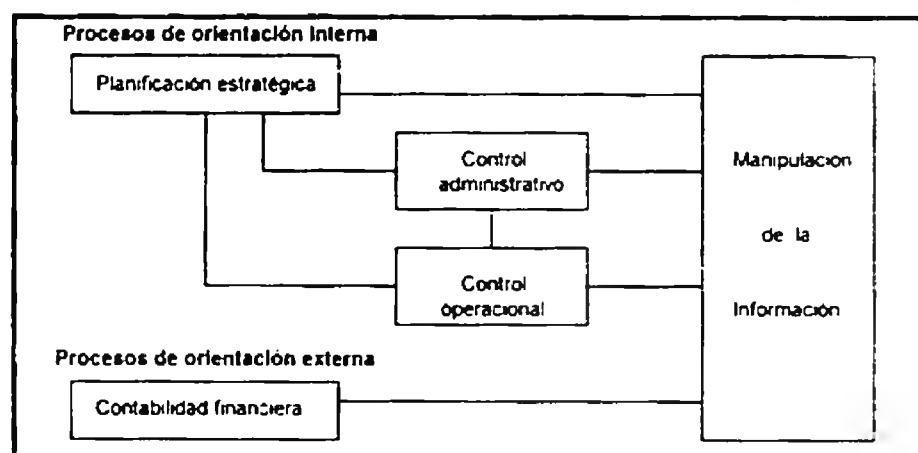


Figura nº 5 - Procesos informativos en la empresa

(extraído de Blanco Dopico, 1994:29)

1. La planificación estratégica constituye un proceso de decisión acerca de objetivos y recursos que deben emplearse para lograrlos
2. El control administrativo constituye un proceso destinado a asegurar la obtención de los recursos y la utilización eficiente y eficaz de éstos, para cumplimiento de los objetivos de la organización

3. El control operacional constituye un proceso destinado a asegurar que las tareas específicas se están cumpliendo de forma eficiente y eficaz.

Sáez Torrecilla y otros (1993:10-11) también apuntan algunos rasgos delimitadores que existen entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera, que se hallan recogidos en el cuadro siguiente:

Rasgos delimitadores	Contabilidad de costes	Contabilidad financiera
Finalidad	Ayudar a la dirección en la toma de decisiones internas: planificación, control de gestión y seguimiento de las operaciones	Confeccionar estados financieros para informar a terceras personas
Usuarios	Internos	Externos
Orientación en el tiempo	Relacionada principalmente con el futuro	Relacionada con el pasado
Información	No sometida a los PCGA y normalización contable	Sometida a los PCGA y normas contables
Formalismo contable	Obedece a reglas impuestas por los usuarios internos, acorde con sus necesidades	Obedece a los PCGA y su objetivo es proteger los intereses de sus usuarios
Visión	Detallada (centros, niveles de responsabilidad, productos, etc)	Condensada (estados financieros)
Unidad de medida	Unidades monetarias y físicas y medidas cualitativas	Unidades monetarias (estados financieros)
Economicidad	Elección entre modelos alternativos (considera el coste y el beneficio de la información)	No la tiene en consideración

Cuadro nº 2 - Rasgos delimitadores entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera

(extraído de Sáez Torrecilla y otros, 1993:10-11)

2.1.3 - El suministro de informaciones en la contabilidad de costes

Tal y como ocurre en la contabilidad financiera, en la contabilidad de costes también se elaboran informes con el objetivo de atender las necesidades planteadas por sus usuarios internos (contabilidad de gestión), y por los usuarios externos (contabilidad financiera).

El Documento nº 3 (1991) de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), establece algunos aspectos que han de ser considerados con relación al suministro de informaciones por parte de la contabilidad de costes:

1 - Cumplimiento de las obligaciones o requerimientos legales

Como las informaciones tienen un carácter interno (son preparadas para que sean utilizadas internamente en la empresa) no están obligadas al cumplimiento de normas y prácticas requeridas a las demás informaciones que la empresa facilita a terceros interesados en el conocimiento de su situación financiera y económica.

2 - Exactitud en los cálculos

No se requiere que el modelo de la contabilidad de costes suministre informaciones exactas, sino que se caractericen por su rapidez para que sean utilizadas por la gerencia, como soporte para sus decisiones. Por otro lado, la precisión de los cálculos se hace necesaria cuando se destinan a la elaboración de informes para uso de la contabilidad financiera.

3 - Segmentación

La característica de la información elaborada por la contabilidad de costes es la segmentación. Así, sus informes se referirán a productos y actividades individualizadas, departamentos y zonas geográficas.

4 - Principios de contabilidad generalmente aceptados

Por tratarse de informaciones para el uso interno, no hay la necesidad de obedecer a principios establecidos por los pronunciamientos de los organismos de la profesión contable. La relevancia la tendrán los controles internos y la coordinación entre los distintos niveles de la organización, con el departamento que tiene a su encargo la administración del sistema contable.

5 - Dimensión temporal

Los informes generados en el ámbito de la contabilidad de costes deben de tener en cuenta la dimensión temporal, o sea, además de la rapidez en la elaboración de la información, la misma deberá estar proyectada hacia el futuro, con lo que la contabilidad de costes cumple una de sus importantes finalidades: servir de fundamento al proceso de toma de decisiones.

6 - Periodicidad

La periodicidad con que se elaboran los informes de la contabilidad de costes está condicionada a las necesidades que demanda el proceso de toma de decisiones (planificación, ejecución y control). Así, los informes pueden ser mensuales, quincenales, semanales o, incluso, diarios.

El mismo Documento nº 3 en la página 58, contempla la siguiente clasificación de los informes contables en el ámbito de la contabilidad de costes:

- Informes sobre costes de los factores
- Informes de reclasificación de costes
- Informes sobre costes de los centros
- Informes sobre estructura del coste de los productos y servicios
- Informes sobre desviaciones
- Informes sobre márgenes y resultados."

2.1.4 - Posicionamiento de la contabilidad de costes

El posicionamiento de la contabilidad de costes puede ser observado en la figura presentada a continuación:

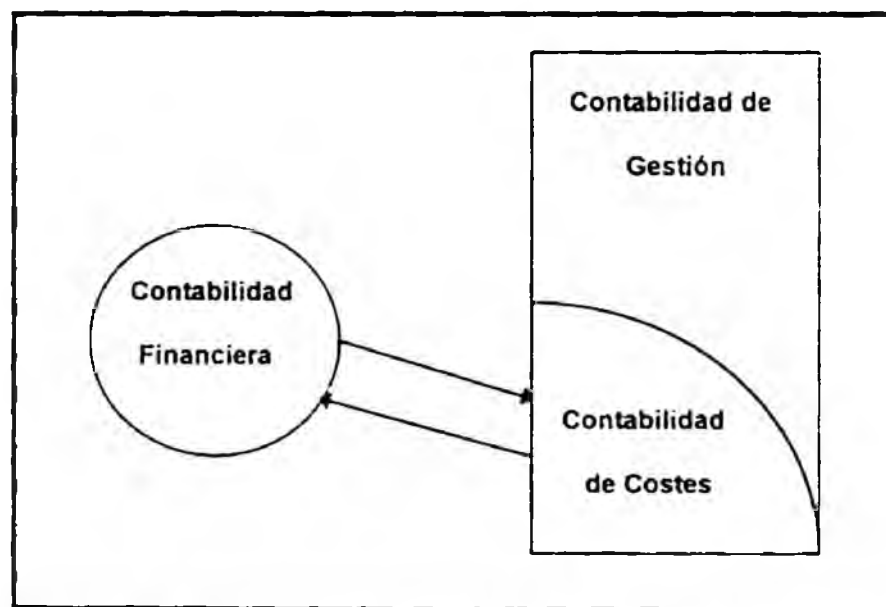


Figura nº 6 - Posicionamiento de la contabilidad de costes

(extraído de Blanco Ibarra, 1990:18)

Como se desprende de la figura, la contabilidad de costes aparece como un subconjunto de la contabilidad de gestión, significando que una empresa puede tener implantada una contabilidad de costes sin que en la

misma exista una contabilidad de gestión. Por otro lado, la implantación de un sistema de costes, es condición para que la contabilidad de gestión pueda existir en la empresa.

La estrecha relación que existe entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera, también es reflejada en la figura, ya que la contabilidad financiera brinda a la contabilidad de costes los datos necesarios para el cálculo del coste y ésta, a su vez, ofrece informaciones de costes necesarias a la confección en el ámbito de la contabilidad financiera, de los estados económico-financieros (a través de la valoración de los stocks y del coste de los productos vendidos).

Blanco Ibarra (1990:18) resalta:

"Existe un intercambio informativo entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión, a través de la contabilidad de costes, pero no es así en lo referente a la racionalización del coste, cuyas técnicas (organización del proceso, círculos de calidad, etc.), no forman parte de la contabilidad financiera."

El doble papel que debe desempeñar la contabilidad de costes, es señalado por Iglesias Sánchez (1990); contribuir a la satisfacción de las necesidades externas de información, suministrando los datos requeridos por la contabilidad financiera y, a la vez, satisfacer las necesidades internas a través del suministro de datos para la contabilidad de gestión.

El autor presenta como ilustración un diagrama en el cual se puede observar que, aunque los datos que sirven de base para la contabilidad de costes y de gestión sean comunes, los objetivos que deben cumplir son distintos:

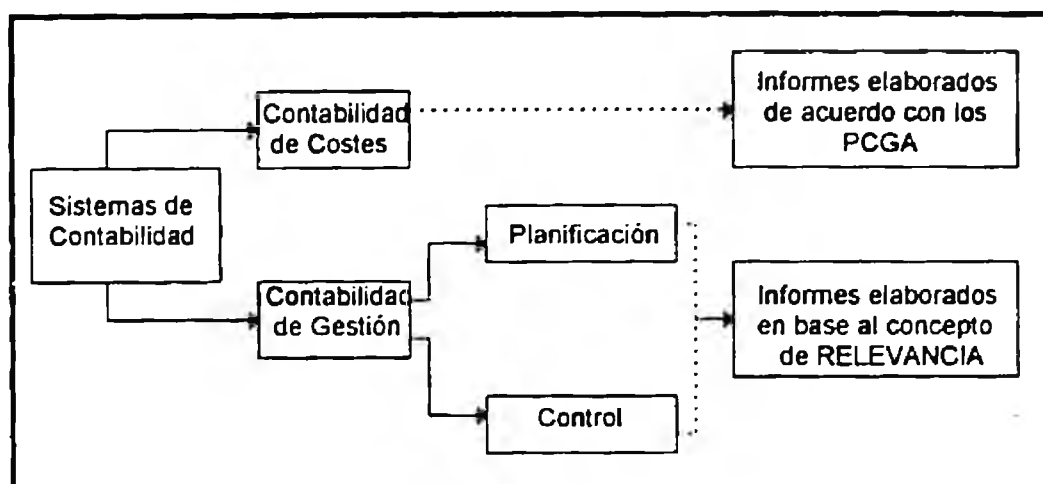


Figura nº 7 - Finalidades de la contabilidad de costes y de gestión

(extraído de Iglesias Sánchez, 1990:456)

2.1.5 - La determinación de los costes

Cuando se trata de determinar el coste final de los productos, se pueden utilizar diferentes métodos, o diferentes modelos de costes. Sin ánimo de profundizar en el tema, se exponen estos diferentes métodos como sigue (Sáez Torrecilla y otros, 1993):

1 - Método del coste completo (*full costing*)

Este método parte de la premisa que todos los costes soportados por la empresa para su producción y venta, ya sean costes directos o costes indirectos, deben ser incorporados al coste final. La incorporación de los costes indirectos se hace a través de algún mecanismo de reparto.

2 - Método del coste variable (*direct costing*)

La aplicación de este método requiere una clasificación de los costes en fijos y variables, según su naturaleza. A efectos del cálculo de los costes y costes finales por productos, solamente se consideran los costes variables.

puesto que los costes fijos no son considerados como elementos de coste del producto. Estos son llevados directamente al resultado del periodo.

3 - Método del coste estándar

Los dos métodos de cálculo de costes precedentes toman por base datos históricos pasados, a posteriori. El método del coste estándar permite que se utilicen ambos métodos, con la distinción de que su cálculo puede ser efectuado a priori, de manera previsional, con la utilización de datos preestablecidos.

Iglesias Sánchez (1993:651) señala que, a raíz de los cambios en el entorno de producción, con la utilización de tecnologías más avanzadas, el método de cálculo de coste estándar, empieza a ser cuestionado. El autor lo justifica añadiendo:

"Si los costes de mano de obra directa se consideran fijos a corto plazo y por consiguiente poco se puede hacer en su control, el cálculo de las desviaciones de la mano de obra directa tendrá cada vez menor aplicación."

4 - Método de costes basado en las actividades (*Activity-based costing*)

Para la aplicación de este método, los costes son diferenciados en costes directos e indirectos, relacionando estos últimos con las distintas actividades que ocurren en la empresa. La determinación del coste final toma en cuenta los costes directos y, los costes indirectos son asociados a ciertas actividades, las cuales se considera que añaden valor al producto.

Este método de cálculo de coste será profundizado en el apartado en que se hace el examen de la evolución de la contabilidad de gestión.

5 - Método de coste objetivo

El coste objetivo viene a ser el coste máximo a que puede llegar la fabricación de un determinado producto, teniendo en cuenta el precio objetivo (dictado por el mercado) y el beneficio objetivo pretendido por la empresa. Su determinación, por tanto, se hace como sigue:

$$\text{Coste objetivo} = \text{Precio objetivo} - \text{Beneficio objetivo}$$

Para Castelló y Lizcano (1995:631) el coste objetivo puede ser conceptualizado como:

“Un sistema que apoya el proceso de reducción de costes en las fases de desarrollo y diseño de un producto.”

Es considerado como un avance en relación al modelo tradicional de coste estándar, una vez que el análisis de las desviaciones es reemplazado por un sistema en que se tiene en cuenta las variaciones entre los costes reales y los costes considerados competitivos en un determinado mercado (Rocafort y Martín Peña, 1991).

2.1.6 - Contribuciones de la contabilidad de costes a la toma de decisiones

El desarrollo de las diversas técnicas de contabilidad de costes contribuye a minimizar los riesgos de las decisiones, entre las cuales pueden ser mencionadas (Blanco Ibarra, 1990):

- 1 - La racionalización de las cuentas de resultados, por líneas de productos.

2 - La elección de los artículos a producir, considerando todo tipo posible de aspectos como: tiempo de elaboración, existencia de algún factor limitativo, capacidad de producción disponible.

3 - El desarrollo de la estrategia comercial, con la confección de distintos cuadros de márgenes y resultados, teniendo en cuenta algunas de las situaciones siguientes:

a) combinación de productos que ofrezcan mayor rentabilidad a la hora de su venta;

b) repercusión que puede causar sobre el beneficio un incremento de las ventas;

c) recuperación de un aumento en los costes fijos a través de una expansión en el volumen de ventas, manteniéndose el mismo margen de beneficio;

d) repercusión que puede causar sobre el beneficio una rebaja en los precios de los productos;

e) repercusión que puede causar sobre los costes una rebaja en los precios de los factores de producción;

f) repercusión sobre los beneficios de un aumento de los precios acompañado de una reducción en el volumen de ventas, etc.

4 - La decisión entre fabricar o comprar un determinado producto.

5 - La decisión entre la aceptación o rechazo de un pedido.

6 - La decisión de interrumpir o no la fabricación de un determinado producto.

2.1.7 - La contabilidad de costes y el proceso de planificación y gestión

Según Drucker (1974), a la dirección empresarial se le asignan las funciones de planificación, control, organización, comunicación y motivación. A la contabilidad de costes, en consecuencia, incumbe suministrar las informaciones necesarias para atender a cada una de estas funciones (citado en Iglesias Sánchez, 1990).

a) La función de planificación

La contabilidad de costes contribuye al proceso de planificación, suministrando información que apoye la adopción de decisiones en cuanto a la adecuación de precios, frente a distintas propuestas sobre inversiones en bienes de capital. Además, el proceso de presupuestación cuenta con una importante participación del contable en todas sus fases, especialmente, al asegurar que los planes a corto plazo de los centros operativos están coordinados y ensamblados en el presupuesto maestro.

b) La función de control

Al suministrar información sobre cada centro de responsabilidad, la contabilidad de costes propicia las bases para la evaluación de los resultados obtenidos frente a los planeados.

c) La función de organización

Los procesos utilizados por la contabilidad de costes para cumplir con su cometido contribuyen a la conexión de los distintos elementos que componen la estructura organizacional.

d) La función de comunicación

Para Iglesias Sárich (1990:469),

“la información contenida en los presupuestos ayuda a asegurar la coordinación entre las actividades llevadas a cabo por los diferentes responsables, al informar sobre el resultado de las mismas, y al compararlas con los presupuestos, permitiéndoles el control por excepción.”

e) La función de motivación

Los responsables de la organización son motivados por la influencia que sobre ellos ejercen los presupuestos y los informes de los resultados alcanzados.

2.2 - LA CONTABILIDAD DE GESTION

2.2.1 - Introducción

La contabilidad de gestión surge como una evolución de la contabilidad de costes y sus orígenes se sitúan a mediados de este siglo. El Documento nº 1 de AECA (1990), señala el año de 1953 como punto inicial de referencia, ya que en el mes de abril de aquel año, la *National Association of Cost Accountants* (NACA) en su informe 23 *Research Report*, recoge el modelo del *direct costing* con la intención de solventar los problemas surgidos en cuanto al reparto de los costes indirectos.

La proposición para determinar el coste del producto fue la de considerar para tal fin el sumatorio de los costes variables de producción. En 1961, a través del informe 37 *Research Report*, la *National Association of Accountants* (NAA), aceptaba este modelo.

En su inicio, el modelo de *direct costing* asimilaba costes directos a costes variables, posibilitando después la inclusión de aquellos costes fijos que pudiesen ser adscritos al margen de cada producto.

"Es decir, se pasó del modelo simplificado al modelo evolucionado del *direct costing*, al que se juzgó más apto para la toma de decisiones."(AECA. Documento nº 1, 1990:25).

A partir de entonces, se pasó a disponer para el cálculo de costes, del:

1 - Modelo *full costing*, ya existente, cuya concepción consiste en imputar la totalidad de los costes de fabricación al producto.

2 - Modelo del *direct costing*, ya evolucionado.

Según Álvarez López y Blanco Ibarra (1989) ya en 1923 Clark se manifestaba preocupado por el hecho de que los sistemas de costes no servían para adoptar decisiones y establecía la relevancia de distintos modelos de costes para distintas finalidades, o sea, costes diferenciados cuya variación se daría acorde con cada decisión. Consideraba, además, la conveniencia de separar de la contabilidad financiera el desarrollo de los sistemas de costes.

Los autores mencionan también que en 1940 Vatter insistía en su obra sobre la necesidad de obtener costes distintos para distintos propósitos, y que a la contabilidad de gestión se le asignaba la función de suministrar información para la adopción de decisiones relacionadas con la elaboración de los presupuestos y con el control de la gestión.

"Esta nueva orientación consistente en obtener y utilizar costes relevantes para la adopción de decisiones de administración implica, obviamente, una clara ampliación del campo de la contabilidad de costes que evoluciona, en consecuencia, y se transforma en la llamada contabilidad de gestión (*management accounting*)." (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1989:152).

Kaplan (1982), además de reconocer el desarrollo de la contabilidad de costes hacia la determinación del coste de los productos con el ánimo de posibilitar la elaboración de los estados financieros, señala que, a partir del año 1950, comenzó a ponerse más énfasis en la necesidad de obtener información para el uso interno de la empresa, lo que contribuyó decisivamente al surgimiento de la contabilidad de gestión.

2.2.2 - Concepto y contenido de la contabilidad de gestión

Se considera la contabilidad de gestión una consecuencia de la evolución y perfeccionamiento, tanto cualitativo como cuantitativo, de la contabilidad de costes. La contabilidad de costes representa, por tanto, el antecedente que fundamenta la contabilidad de gestión (Álvarez López y otros, 1993; Sáez Torrecilla y otros, 1994).

A causa del espectacular proceso de cambio acaecido en el entorno en la última década, el campo de actuación de la contabilidad de gestión se ha ampliado en gran medida, respaldado de forma efectiva por las actuales técnicas e instrumentos de apoyo, mejores y mucho más avanzados (Álvarez López y otros, 1993; Sáez Torrecilla y otros, 1994).

La información producida en el ámbito de la contabilidad de gestión es una información que se destina al uso interno de la empresa, especialmente, por quiénes deben tomar decisiones.

Álvarez López y otros (1993) creen oportuno hacer una matización respecto a algunos aspectos relacionados con el ámbito de afectación de la contabilidad de gestión, como son:

a) el hecho de que la información suministrada por la contabilidad de gestión sea utilizada en el ámbito interno de la empresa no impide que al menos una parte de la misma pueda, atendiendo intereses de la propia empresa, dirigirse hacia su exterior como forma de revelarla a los demás agentes económicos interesados;

b) para cumplir con su cometido, la contabilidad de gestión tiene que contar, necesariamente, con informaciones que proceden del exterior de la empresa, tratando de combinarlas con los datos generados en su interior,

c) la aplicación de la contabilidad de gestión encuentra acogida no sólo en la empresa, como una unidad microeconómica por excelencia, sino también, en el ámbito de cualquier otro tipo de entidad, inclusive en aquellas sin ánimo de lucro.

2.2.3 - Definición de la contabilidad de gestión

El Comité de Contabilidad de Gestión de la *American Accounting Association* (AAA), en su *Report of the 1958 Committee of Management Accounting*, presentaba la siguiente definición de contabilidad de gestión, como se recoge en Álvarez López y otros (1993:3)

“Aplicación de las técnicas y los conceptos apropiados al procesar los datos económicos históricos y previstos de una entidad, con el fin de asistir a la dirección en el establecimiento de un plan en base a objetivos más racionales de cara a la consecución de tales objetivos.”

La *National Association of Accountants* (NAA), en su *Definition of Management Accounting*, menciona que la contabilidad de gestión es

“El proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera utilizada por la gestión para planificar, evaluar y controlar una entidad, a fin de asegurar el uso apropiado

de los recursos y su contabilización.” (*Management Accounting*, enero 1981:58-59).

Otra definición, cuyo contenido es muy similar a ésta, se recoge del *Financial and Management Accounting Committee of the International Federation of Accountants* (IFAC):

“La contabilidad de gestión es el proceso de identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información (financiera y operacional), utilizada por la dirección para la planificación, evaluación y control interno de una organización y para asegurar el uso y la guardia de sus recursos.” (*Management Accounting*, junio 1988:27).

Referiéndose a esta definición, Bromwich (1988) señala que se trata de una definición muy amplia y que comprende la totalidad de las actividades de los contables. Se trata, además, de una definición conservadora en la medida que enfatiza los aspectos de acumulación y comunicación de información, dando a entender que dicha información ha de ser preparada en base a los PCGA y, limitándose a datos rutinarios y sobre costes pasados (estáticos), mientras que la contabilidad de gestión debe ser dinámica, con un posicionamiento hacia el futuro

Una de las funciones más importantes de la contabilidad de gestión, el análisis y suministro de información para apoyar el proceso de toma de decisiones, no está contemplada en la referida definición

Además, según el autor, se desprende de esta definición que al contable de gestión se le asigna la tarea de proveer información para la dirección, mientras que su posicionamiento y el posicionamiento presentado por el *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), así como por diversos otros autores, señala que el contable de gestión debe formar parte del

grupo directivo, participando, por tanto, de forma integral en las decisiones. Este es, sin duda, el posicionamiento que se espera del contable de gestión en la empresa.

Una definición de contabilidad de gestión que contempla de forma clara su papel como una herramienta a servicio del proceso decisorio en la empresa, viene dada por AECA en su Documento nº 1 (1990:23) cuando afirma que la contabilidad de gestión es:

“Una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.”

Como se puede observar, los puntos negativos señalados por Bromwich acerca de la definición propuesta por la IFAC, se hallan plenamente subsanados en la definición presentada por AECA.

Con el objeto de delimitar la contabilidad de gestión, Sáez Torrecilla y otros (1994) la enmarcan como una parte de la contabilidad destinada a la captación, registro, evaluación, análisis y transmisión de informaciones, en términos financieros y no financieros, de manera cualitativa y cuantitativa, dirigida hacia la toma de decisiones, logrando que los responsables de su adopción, actúen en estrecha colaboración con las demás áreas de la empresa, llegando hasta la dirección

Álvarez López y Blanco Ibarra (1990a:306), sitúan la finalidad esencial de la contabilidad de gestión en:

“obtener y comunicar información adecuada para apoyar racionalmente el proceso de adopción de decisiones tácticas y operativas.”

La contabilidad de gestión tiene un importante papel previsional que contribuye a que los gestores puedan elegir las diversas acciones que deben adoptar para la consecución de los objetivos de la organización (Blanco Dopico, 1991).

2.2.4 - Los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión

Muchos de los sistemas de contabilidad de gestión que aún siguen utilizando un gran número de empresas habían sido desarrollados en condiciones caracterizadas por: estabilidad en el entorno, baja presión competitiva, dirección centralizada, producción de artículos estándar con largo ciclo de vida y, cuya mano de obra y gastos de fabricación solían ser bastante representativos en su coste total (Amat, 1991).

Diversos aspectos han contribuido a la concepción de los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión, destacándose (Amat, 1991):

- 1 - El énfasis en los resultados a corto plazo.
- 2 - La primacía de la exactitud de la información y del cumplimiento de las normas.
- 3 - La separación entre el proceso de planificación (anual), de información (durante todo el periodo) y de evaluación (al final del periodo).
- 4 - La fundamentación del proceso de planificación en objetivos específicos y cuantitativos, por centro de responsabilidad y la definición de estándares para la elaboración presupuestaria.

5 - La centralización en el departamento de contabilidad, de las informaciones mayoritariamente de carácter económico-financiero.

6 - Los sistemas de información dirigidos al cálculo de los costes con objetivo de valorar los stocks (uso mayoritario del *full costing*).

7 - La evaluación a posteriori, con la utilización de indicadores económico-financieros y a corto plazo.

8 - Los objetivos centrados en la minimización de los costes y en la maximización del beneficio.

9 - La limitada competencia aliada a la relativa estabilidad y complejidad del entorno.

La evaluación en base a indicadores de corto plazo reduce el horizonte de la contabilidad de gestión al corto plazo, ejerciendo una presión sobre los ejecutivos, los cuales pueden verse forzados a postergar ciertas inversiones que a largo plazo podrán comprometer la capacidad competitiva de la empresa y deteriorar su salud financiera (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a)

Otros defectos que pueden ser encontrados en los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión, los señalan McNair y otros (1989):

1 - Están centrados en el control, no contemplando ningún apoyo a la planificación.

2 - Utilizan en demasía los costes estándares, con análisis de desviaciones, costes directos o indirectos, etc., que no contribuyen a apoyar las decisiones estratégicas, despreciándose los costes actuales.

3 - Centran más atención en el sistema de costes por productos (o pedidos), en detrimento del sistema de costes por procesos.

4 - Dan preferencia a la contabilidad por centros de responsabilidad en perjuicio de los objetivos globales de la organización.

Los significativos cambios, tanto en el entorno como en las condiciones internas de las empresas, han hecho que los modelos y procedimientos de la contabilidad de gestión tradicional se hayan quedado obsoletos, suponiendo la pérdida de relevancia de los mismos.

Esta pérdida de relevancia es debida a las siguientes razones (Castelló y Lizcano, 1994):

1 - Las secciones contables han perdido su homogeneidad.

2 - Las estructuras de costes han sido modificadas con los cambios en el diseño y desarrollo de los procesos de producción.

3 - La incurrancia de los costes ya no se condiciona al volumen de producción, lo que hace que su clasificación en fijos y variables, teniendo en cuenta dicho volumen, quede invalidada.

4 - El surgimiento de tecnologías de fabricación como el justo a tiempo, han supuesto un avance en relación con las técnicas tradicionales de control.

5 - El sistema tradicional de contabilidad de gestión no genera informaciones adecuadas al proceso de adopción de decisiones, ya que su orientación es marcadamente financiera.

Cooper (1989) destaca una serie de factores que han hecho que los sistemas tradicionales de costes perdiesen relieve. Entre ellos se sitúan:

- a) los avances en los procesos de automatización;
- b) la simplificación de los procesos productivos;
- c) los cambios llevados a cabo por las empresas para la comercialización de sus productos;
- d) el incremento de la competencia;
- e) la constatación de que el sistema de costes utilizado no contempla aspectos que empiezan a presentarse como importantes;
- f) los cambios en la estrategia y en los objetivos de comportamiento adoptados por la dirección.

Álvarez López y Blanco Ibarra (1991a:5), contribuyendo a la discusión que se plantea respecto a los sistemas tradicionales de contabilidad de gestión, identifican la existencia en la actualidad, de "un **doble modelo productivo**." Un primer modelo puede ser encontrado en las empresas cuyos procesos productivos están basados en actividades homogéneas y, un segundo modelo en donde los procesos de fabricación presentan mayor "complejidad y diversidad." Entienden que la utilización de sistemas de costes tradicionales pueden ser satisfactorios en el primer caso, pero en el segundo ya no son válidos.

Un estudio llevado a cabo por Cornick, Cooper y Wilson (1988), en un colectivo de 336 empresas norteamericanas, listadas entre las 500 de Fortune, revelaba que el 91% de las mismas seguía utilizando el método de *full costing* para el cálculo del precio de venta de sus productos.

Para Álvarez López y Blanco Ibarra (1991a:5), una de las principales razones que justifican esta preferencia por el método de *full costing*, es la dificultad que supone la separación de los diferentes costes.

A este respecto llaman la atención, siguiendo a Evraet y Mévellec (1990), que más importante que saber los costes exactos hoy, son las decisiones que repercutirán sobre el nivel de los costes de mañana (estratégicas y tácticas). Ello conlleva que una de las decisiones a adoptar sea **"buscar una adecuada medida del coste de una actividad."**y, por tanto, algunos de los parámetros tradicionales como la mano de obra, ya no se presentan adecuados para tal fin, una vez que su utilización puede producir alteraciones en la estructura de coste de los productos, llevando a la adopción de decisiones equivocadas.

En este sentido, Evraet y Mévellec (1990:19) señalan que:

"El 75% de los suministradores de una determinada entidad de gran relevancia, centraban sus esfuerzos en la reducción de la mano de obra directa, cuando la misma solamente representaba un 10% del coste total y, por el contrario, la reducción de los costes generales no era investigada en el 15% de las encuestadas, aún a sabiendas de que alcanzaba el 35% del coste total."

Yoshikawa, en un estudio llevado a cabo en 1988, constató que el 41,2% de las empresas japonesas hacían uso de la hora de mano de obra directa como base para la absorción de los costes generales.

Otro estudio llevado a cabo por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España, cuyos resultados fueron publicados por AECA, revela que las empresas encuestadas utilizaban para imputar los costes indirectos al

producto, los siguientes factores con la ponderación porcentual que en cada caso se indica (AECA, 1994:25):

1 - Coste de la mano de obra	51%
2 - Superficie	38%
3 - Número de operarios	34%
4 - Potencia instalada	22%
5 - Inversión	10%
6 - Otros	30%

Las limitaciones de los sistemas tradicionales de costes frente al nuevo entorno competitivo a que están sometidas las empresas en la actualidad, como consecuencia de sus deficiencias en cuanto al cálculo de costes, la toma de decisiones y su utilización como instrumento de control pueden ser visualizadas en la figura siguiente:

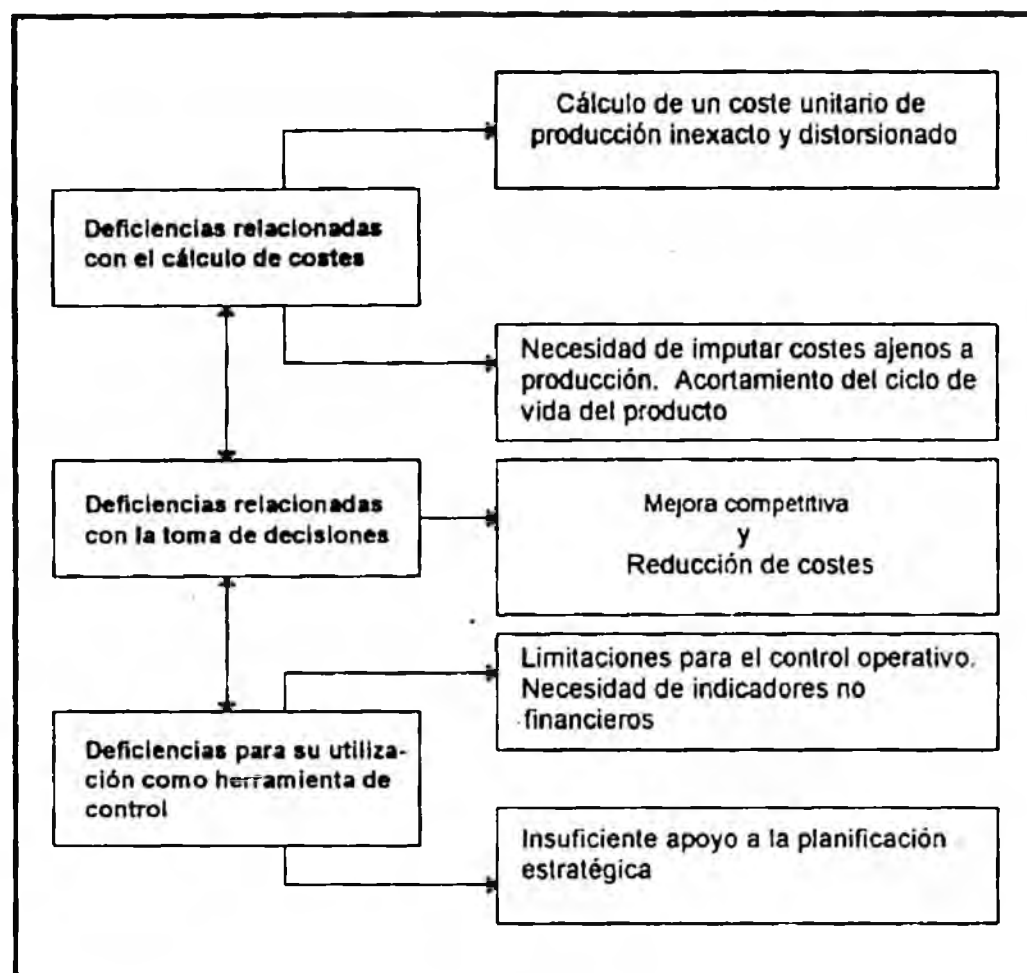


Figura nº 8 - Limitaciones de los sistemas tradicionales de costes

(extraído de Gimeno Zuera, 1995:121)

2.2.5 - La evolución de la contabilidad de gestión

En el apartado anterior quedó demostrada la necesidad que tiene la contabilidad de gestión de evolucionar, con vistas a adecuarse a las nuevas y crecientes exigencias de información demandadas por los gestores.

Bhimani y Bromwich (1992) señalan que durante los años ochenta, los estudiosos de la contabilidad, especialmente, en Estados Unidos, manifestaban sus críticas a los procedimientos utilizados en la contabilidad de gestión. Ponderaban que los sistemas tradicionales no tenían en consideración

la creciente presión competitiva a que se sometían las empresas, ni contemplaban el surgimiento y desarrollo de nuevas tecnologías de fabricación, tornando imprescindible su reformulación.

Constataron también que la contabilidad de gestión se vio en cierta forma paralizada tras la 1ª Guerra Mundial, como resultado de la gran importancia y prioridad atribuida a los informes producidos por la contabilidad financiera, lo que hizo que la contabilidad de gestión quedase durante más de setenta años subordinada a las exigencias de la contabilidad financiera para la elaboración de los estados contables anuales.

Johnson y Kaplan (1988:15) subrayan que el rediseño de los sistemas de contabilidad de gestión deben encuadrarse dentro de...

“un nuevo marco conceptual para reforzar el proceso unitario de planificación y control del cual se derivan las principales decisiones de la empresa.”

De la misma forma, para Álvarez López y Blanco Ibarra (1990a), la contabilidad de gestión que ha estado excesivamente concentrada en el corto plazo, ha de evolucionar y capacitarse a ofrecer a los decisores, información relevante necesaria para el proceso coherente de planificación y control, teniendo en cuenta que la empresa se encuentra en la actualidad frente a:

- 1 - Un incremento de la competitividad tanto en el ámbito interno como externo.
- 2 - Un entorno cada vez más inestable, marcado por la incertidumbre.
- 3 - Una evolución tecnológica sin precedentes, tanto en instrumentos informáticos, como en los procesos y productos.

4 - Una serie de nuevas técnicas de gestión como: justo a tiempo(JIT), gestión de la calidad total (TQM),etc..

5 - Una reducción en el ciclo de vida de los productos.

Pese a que los sistemas clásicos de contabilidad de gestión han mejorado, han sufrido algún rediseño e implantación dentro de paquetes informáticos, siguen manteniendo la misma filosofía básica acorde con...

"el contexto tecnológico y organizativo existente en el momento de su diseño, lo que implica, de partida, una inadecuación para la planificación y control de los actuales procesos industriales." (Blanco Dopico,1991:66).

El crecimiento en la proporción de los costes indirectos frente al coste directo, constatable en la nueva organización, que utiliza cada vez más intensivamente los avances tecnológicos, impone una nueva concepción de la contabilidad de gestión con...

"el desarrollo de enfoques más flexibles.... y la construcción de un control de gestión y unas medidas de rendimiento más eficientes."(Blanco Dopico, 1994:407).

Dado que la contabilidad de gestión debe estar enfocada hacia la toma de decisiones, comprendiendo los procesos de planificación, ejecución y control, es imprescindible que aquéllos a quienes esté asignada la tarea de decidir en la empresa, participen en su estructuración y operación, y estén involucrados tanto en su diseño, como en su funcionamiento (Carballo Veiga, 1990).

Se requiere, además, que la estructura de la empresa sea flexibilizada para permitir mayor agilidad en la comunicación entre sus distintas funciones, como: marketing y diseño, diseño y fabricación (Blanco Dopico,1991).

Referiéndose a los nuevos condicionantes de la contabilidad de gestión, Carballo Veiga (1990) identifica algunos aspectos que conforman el enfoque actual de los sistemas de contabilidad de gestión:

a) Ya no basta con tener a disposición una serie de datos. Lo que se requiere en estos momentos, es información.

“La información incorpora valor añadido y aporta una finalidad.. La mayor complejidad de los procesos operativos y la agudización de las condiciones competitivas, refuerzan la necesidad de sencillez, rapidez, relevancia y razonabilidad de la información a suministrar.” (Carballo Veiga, 1990:25-27)

b) Con la creciente inestabilidad del entorno, ya no basta una información de gestión que esté basada en registros pasados. Se requiere que dicha información se base en un mayor grado en costes futuros.

c) La progresiva reducción de la mano de obra directa como componente del coste del producto, en razón de la automatización de los procesos de fabricación, hace que la misma ya no sirva de base para el reparto de los costes indirectos, cada vez más representativos

d) Se requiere un mayor cuidado en el planteamiento y control de los costes de las llamadas unidades de servicios a la producción, como preparación, diseño, mantenimiento, control de calidad, etc.

e) Los costes fijos asumen cada vez mayor relevancia frente a los costes variables, en función de las inversiones en tecnología, lo que supone mayores costes de amortizaciones y servicios de apoyo a la producción

f) El conocimiento de la posición competitiva de la empresa pasa a ser un dato de gran relevancia.

"Esto introduce la necesidad de medir parámetros diferentes a los tradicionales de la contabilidad de costes; más cualitativos y más ligados a la estrategia de la empresa."(Carballo Veiga,1990:25-27).

g) Los contables pueden y deben disponer de más tiempo y dedicación para las tareas de diseño y mantenimiento de los sistemas de gestión, dejando las tareas de recogida, acumulación y procesamiento de la información a cargo de los medios informáticos.

Carballo Veiga (1990:27) añade a lo que se ha expuesto que:

".... Los criterios a aplicar por la contabilidad de gestión deben ser decididos por la Dirección de la empresa, en sus distintos niveles de responsabilidad, con el asesoramiento y bajo la coordinación del área de contabilidad."

Así, pues, hay que tener en cuenta en el momento de desarrollar un sistema de contabilidad de gestión que el aspecto clave a considerar es facilitar al gestor la información que éste necesita para tomar decisiones.

A este respecto, Ripoll Feliu (1995:47) considera que:

"El contable de gestión debe jugar un doble papel, por una parte comunicarse con información contable y por otra con información útil para la dirección."

Así, se espera que los contables de gestión estén en condiciones de cumplir, entre otras, con las siguientes exigencias (Blanco Ibarra,1993):

- a) establecer los planes de la organización;
- b) encargarse del control de los recursos y actividades de la organización;
- c) asegurar que los recursos de la organización son objeto de contabilización;
- d) generar e interpretar la información.

El hecho de que puedan existir diferentes costes relevantes para atender a distintas necesidades, significa que no hay un único sistema de contabilidad de gestión que satisfaga a todas las empresas o situaciones. De ahí,...

“la coexistencia de distintos sistemas de costes en una misma empresa ya que ninguno en particular puede responder adecuadamente a las demandas hechas por las diversas funciones de los sistemas de costes.” (Blanco Dopico, 1991:68).

A la hora de concebir un sistema de contabilidad de gestión, deben tenerse en cuenta algunos aspectos entre los cuales se destacan (Kaplan, 1984; Blanco Dopico, 1991):

1 - La contabilidad de gestión debe enmarcarse dentro de la estrategia general de la empresa. No puede figurar como una disciplina aislada que desarrolla sus procedimientos y sistemas de medición, apartados de las metas y estrategias de la empresa.

2 - Además de determinar el objetivo del sistema de contabilidad de gestión es necesario considerar a quién, de qué forma y en qué momento debe dirigirse la información.

3 - El sistema de contabilidad de gestión, además de poseer atributos como precisión y eficacia, debe tener la suficiente flexibilidad para atender las distintas demandas de los directivos.

4 - El sistema de contabilidad de gestión debe poner de manifiesto las desviaciones entre lo previsto y el resultado efectivamente alcanzado, proporcionando a la vez condiciones para que los directivos puedan adoptar las decisiones adecuadas a la consecución de los resultados esperados

5 - El factor humano y la cultura de la organización, entre otros, son elementos igualmente importantes a ser considerados en el diseño del sistema de contabilidad de gestión.

Ripoll Feliu (1995:48) añade que el diseño de la nueva contabilidad de gestión, debe servir para fortalecer la responsabilidad de la organización como un todo, con la innovación **“tanto de productos como de procesos productivos, administrativos y comerciales.”**

La estructura conceptual de la contabilidad de gestión descansa sobre el **concepto de relevancia** y, como tal, la misma presenta condiciones de cumplir con los principales requisitos que un sistema de información debe contener, como son (Iglesias Sánchez, 1996):

1 - Servir de instrumento de apoyo al proceso de toma de decisiones económicas.

2 - Centrar la atención de los directivos sobre los recursos escasos, contribuyendo de esta forma a la promoción de la eficiencia de la empresa.

3 - Evaluar cómo los informes suministrados impactan en el comportamiento de la dirección empresarial.

La intervención de forma activa de la contabilidad de gestión en el proceso de gestión es destacada por el Comité de Cursos de Contabilidad de Gestión de la AAA (1972) al establecer las distintas áreas o funciones con que ésta se relaciona (Iglesias Sánchez, 1995):

a) funciones de planificación;

b) diferentes áreas de la organización;

- c) funciones de control, y
- d) sistema operativo.

Para que se tenga una idea del desarrollo que la contabilidad de gestión viene teniendo en estos últimos años en España, se recoge algunos datos de un estudio realizado por Ripoll Feliu (1995), basado en Congresos, Jornadas, Documentos y cualquier otro evento organizado por AECA.

El estudio revela que AECA, había realizado 8 Congresos donde fueron presentados 26 trabajos sobre contabilidad de gestión, 3 Jornadas de contabilidad de gestión con un total de 43 trabajos presentados, había emitido 11 Documentos de la serie **Principios de Contabilidad de Gestión** y había emitido un libro con 16 aportaciones al tema.

Las 96 Comunicaciones relacionadas con la contabilidad de gestión, presentadas en Congresos y Jornadas de AECA, fueron reunidas en 10 Líneas de Investigación, con un total de 51 temas.

De las 10 Líneas de Investigación, merece destacarse la denominada **Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión**, que representa el 29,2% del total y abarca los siguientes temas:

- Sistemas de costes por actividades	31%
- Contabilidad de dirección estratégica	21%
- Costes de calidad	18%
- Gestión estratégica de costes	11%
- <i>Just-in-time</i>	11%
- Coste objetivo	4%

- Reingeniería contable

4%

Para su evolución, como un sistema capaz de producir la información que permita apoyar, adecuadamente, el proceso de toma de decisiones, la contabilidad de gestión cuenta con una serie de elementos y realidades, como son los siguientes:

2.2.5.1 - Sistema de coste basado en las actividades (ABC)

Las necesidades de información requeridas por los directivos a los sistemas de costes han sufrido modificaciones, en la medida que el entorno de los negocios ha cambiado de forma drástica en estos últimos años.

Tras constatar que los sistemas tradicionales de costes ya no ofrecían a los gestores las respuestas exigidas por el nuevo entorno, Kaplan y Cooper difundieron a nivel mundial los conceptos básicos del sistema de costes basado en las actividades, conocido por la sigla ABC (*Activity-Based Costing*) estableciendo, a la vez, las bases sobre las cuales habría de ser implantado.

2.2.5.1.1 - Estructuración del sistema ABC

La estructura de cálculo del sistema ABC, según Cooper y Kaplan (1991), descansa en cuatro fases:

1 - La identificación y análisis de las actividades

Las actividades conforman las diversas tareas llevadas a cabo en la empresa que tienen una misma finalidad, consumen factores y poseen una relación causal respecto a la producción que de ellas se obtiene.

2 - La elección de los inductores de coste (*cost drivers*)

Significa definir cuál es la relación causal que existe entre los costes incurridos y la producción generada por cada actividad.

3 - El agrupamiento de las actividades homogéneas

En esta fase, se reagrupan en un único centro las actividades que tienen un mismo inductor de coste (centros de agrupamiento).

4 - El cálculo del coste del producto final

El coste del producto final se formará a partir de la atribución de aquellos costes que pueden imputarse directamente al producto, más los costes de las actividades, los cuales son asignados en base a los inductores de coste.

Castelló (1992b) presenta de forma esquemática el proceso de imputación de costes siguiendo el sistema ABC como se refleja a continuación

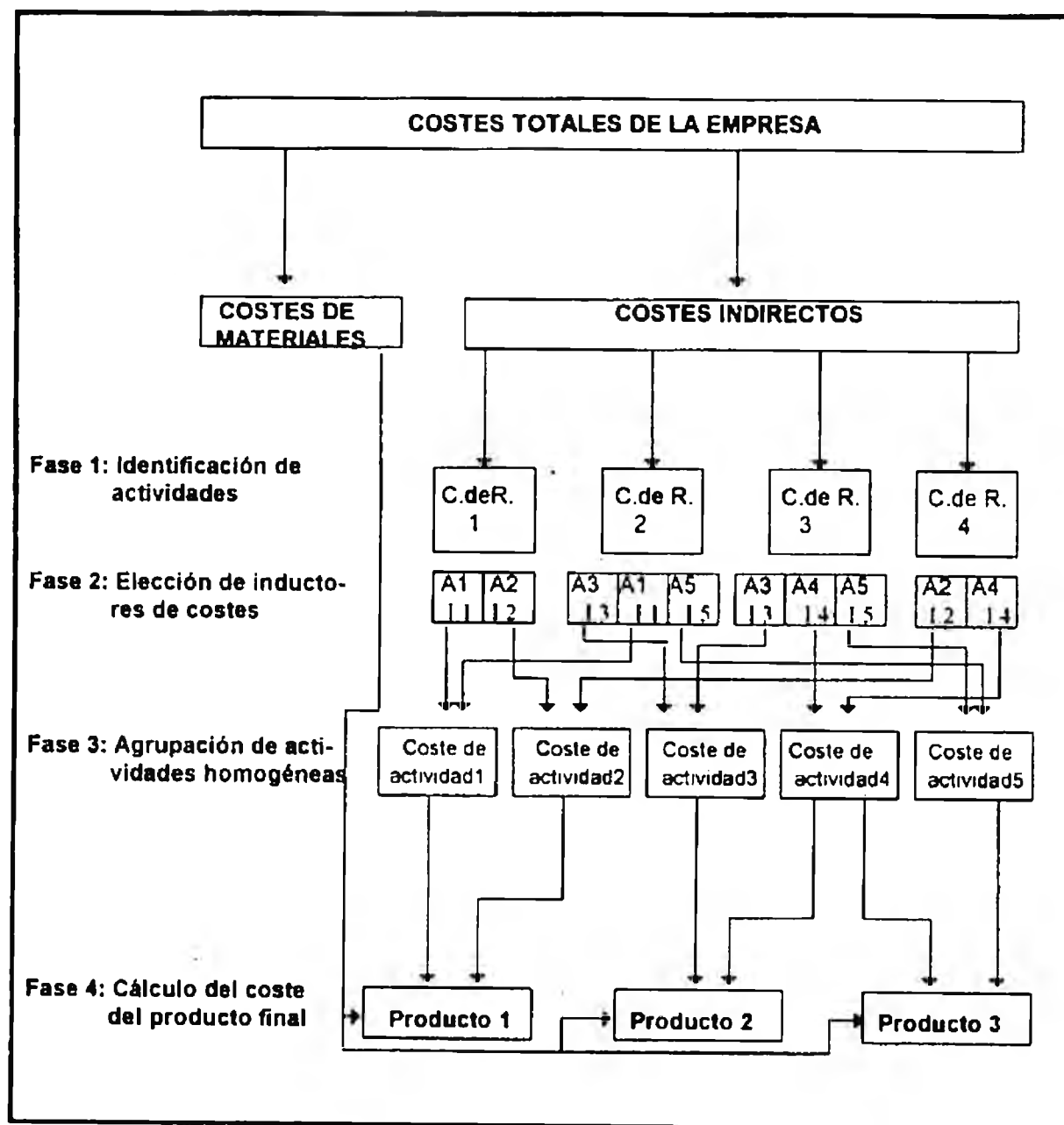


Figura nº 9 - Proceso de imputación de costes según el método ABC

(Extraído de Castelló Taliani, 1992b:30)

Lo que gobierna este sistema, es su vínculo a la filosofía de la gestión de las actividades, contraponiéndose a los sistemas contables convencionales que se han basado en la filosofía de la gestión de los costes (Álvarez López y otros, 1993; Lizcano, 1994a).

El ABC se basa, por tanto, en el hecho que son las actividades desarrolladas en la empresa, las que causan el surgimiento de los costes.

"En el sistema ABC, el punto de referencia o elemento conductor de los costes y, por tanto, del control dentro de la empresa, son las diferentes actividades que se llevan a cabo en el seno de la misma, en lugar de la estructura de centros, secciones o fábricas que pudiera tener implantada en su área de producción." (Lizcano, 1994a:4).

Castelló (1994:10) señala que ya a finales de los años sesenta, la empresa General Electric se dedicaba a analizar las actividades mencionando que...

"sus responsables utilizaron esta información sobre actividades para identificar las oportunidades de mejora en su estructura de costes."

Lo mismo se dio en los años setenta con muchas otras empresas de alta tecnología, que constataron la supremacía de este instrumento de gestión sobre los sistemas convencionales.

Los años ochenta, marcaron de forma definitiva el comienzo de la aplicación de este instrumento de control y gestión de costes

"La perspectiva de las actividades... presenta otra característica diferenciadora.... la integración de toda la información que considera relevante en torno a cualquiera de las actividades que tienen lugar en el proceso de generación de valor (diseño, ingeniería, producción, distribución, servicio posventa, etc." (Castelló, 1994:10-11).

En términos conceptuales, la metodología del ABC aparece reflejada en una obra publicada en 1971 por G.S. Staubus, denominada *Activity Costing and Input-Output Accounting* (Castelló, 1993:11; Swenson, 1994:26).

Staubus asentaba en su estudio las bases teóricas de una sistemática basada en las actividades. Las condiciones vigentes en aquella época, tanto en lo que respecta a la realidad empresarial, como en lo relativo a tecnología de información contribuyeron a que el tema no prosperase.

Ya en términos prácticos, hay constancia de que la empresa norteamericana John Deere fue una de las pioneras en utilizar esta nueva concepción (Castelló, 1994).

Kaplan y otros llevaron a cabo en 1992 una investigación en ocho empresas norteamericanas que habían implantado el sistema ABC. Observaron que dichas empresas seguían utilizando sus sistemas tradicionales, pero los números generados a través del sistema ABC, según testimonio de los ejecutivos de las empresas, ofrecían mayor credibilidad y relevancia para la gestión.

No se tuvo en consideración el hecho que el sistema ABC pudiera sustituir el sistema de operaciones financieras de las empresas.

"El modelo ABC se concebía como un sistema de información de gestión (SIG), no como parte del sistema de contabilidad." (Kaplan y otros, 1994:40).

Un aspecto destacado por las cinco empresas manufactureras que participaron en el estudio fue el hecho de encontrar una ligazón entre el sistema ABC y los programas de calidad que habían puesto en marcha.

“En los diseños habituales de los modelos, incluían actividades y momentos específicos destinados a la recogida de información sobre gastos relacionados con la calidad.” (Kaplan y otros, 1994:37).

Otro punto destacado, fue el hecho de que los ejecutivos se quedaron sorprendidos....

“con la utilidad general de los costes de actividades y de los procesos operativos.... indicaron que la información que tenían a su disposición revelaba por primera vez los costes de las actividades que realizaban sus unidades.” (Kaplan y otros, 1994:37).

Constataron, en definitiva, que el sistema ABC aportaba mucho más que simplemente permitir la determinación de costes de los productos

Los autores relatan que el promotor del proyecto reconoció que desde la puesta en marcha del sistema ABC, la empresa ha elaborado una estrategia de abandono de ciertos mercados, procediendo igualmente a la suspensión de los planes de aumentar su presencia en otros. Los datos arrojados por el sistema ABC colocaban a la dirección en posición de adoptar ciertas decisiones, reconociendo que ahora se disponía de datos que ayudaban a apoyar adecuadamente sus decisiones.

Los estudios demostraron, además, que aquellos proyectos en que se había definido inicialmente un objetivo específico, durante la fase de análisis resultaron más exitosos.

Cooper y Kaplan (1991) consideran que la buena aceptación que el sistema ABC está teniendo por parte de los directivos radica en el hecho de que, además de posibilitar una determinación más correcta del coste de los productos, propicia una centralización en las actividades que generan valor y, en consecuencia, una eliminación de aquellas que no lo generan

Una vez conocidos los costes de las distintas actividades de la empresa y, comprendido su comportamiento, lo que se busca en la filosofía del ABC es encontrar las bases que representan las relaciones entre los productos y tales actividades.

Así, desde el punto de vista de la acumulación de los costes a los productos, el ABC se asemeja al método de los centros de costes, pues en ambos se lleva a cabo dicha acumulación a través de la utilización de bases de reparto, encontrándose la diferencia justamente en dichas bases. O sea,

“en el nivel de acumulación los dos métodos son bastante semejantes, pero en el nivel de concepción (conceptualización) son diferentes.” (Kliemann Neto y Muller, 1995:266).

La figura siguiente, refleja las dos consideraciones a las que se ha hecho referencia:

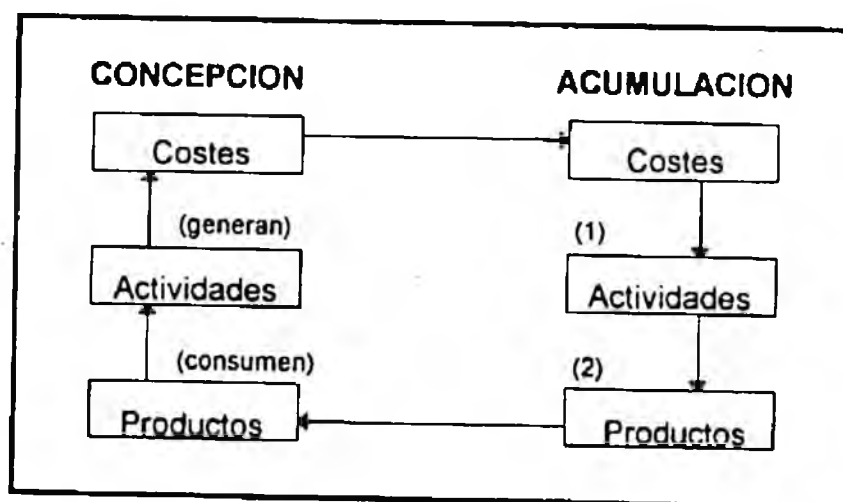


Figura nº 10 - Acumulación de los costes a los productos

(extraído de Kliemann Neto y Muller, 1995:266)

Como se puede observar, a través de este método la acumulación se da en dos fases distintas (Kliemann Neto y Muller, 1995):

(1) determinación del coste de los procesos

(2) determinación del coste de los productos

2.2.5.1.2 - Ventajas del sistema ABC

Algunas importantes ventajas del sistema ABC sobre los sistemas tradicionales son destacadas por Tachibana y otros(1995):

a) ofrece oportunidades para un continuo perfeccionamiento, ya que permite la eliminación gradual de los costes de actividades que no añaden valor al producto;

b) tiene en el mercado su punto de referencia, es decir, es el mercado el que determina las metas a alcanzar;

c) el concepto de actividad induce al comportamiento a ser adoptado en la contabilidad;

d) el seguimiento de los costes se hace de forma más eficaz, contribuyendo a la elaboración de informes gerenciales que se refieren a los objetivos planeados.

Innes y Mitchell (1990) también apuntan algunos aspectos positivos provenientes de la adopción del sistema de costes basado en las actividades

a) permite una mayor visibilidad del coste;

b) proporciona condiciones para medir las actividades de forma más adecuada;

c) contribuye a la identificación de cómo el coste impacta en un nuevo producto;

d) ofrece a los dirigentes mayor calidad en la información destinada a la adopción de decisiones;

e) propicia una información más segmentada.

Álvarez López y Blanco Ibarra (1992b:367) destacan que, además de analizar las actividades actuales desarrolladas por la empresa, el ABC propicia el estudio, racionalización o hasta incluso eliminación, de actividades que en términos potenciales puedan coexistir con éstas, constituyéndose en un **"verdadero centro de I + D."**

Kingcott (1991:36) observa que la importante aportación del ABC a la empresa es su proceso, más que sus resultados, una vez que fuerza a que los gerentes y supervisores identifiquen los inductores de los costes. Resalta que **"el conocimiento de estos inductores, propicia la adopción de mejores decisiones."**

El autor añade que el sistema ABC se convierte en un instrumento utilizado por los contables de gestión para hacer que otros gestores/directivos tengan más conciencia y conocimiento sobre los costes.

Otro aspecto importante que subyace en este método es que:

"Los directivos no pueden administrar los costes directamente. En su lugar, gestionan las actividades que los consumen. Solamente modificando las actividades que componen un proceso, o a través de acciones que permitan reducir la demanda de dichas actividades, es como los gestores pueden ejercer algún impacto eficaz y sostenible sobre los costes." (Ostrenga y otros, 1993; citados en Kliemann Neto y Mulier, 1995:267).

De ahí, surge un hecho importante: prácticamente todo el potencial de mejoras del ABC no está propiamente en el ABC mismo, sino que en el ABM (*Activity-Based Management*), o sea, en la gestión de las actividades que

comprenden los procesos en las organizaciones (Kliemann Neto y Muller, 1995).

“El sistema ABM tiene una dimensión más genérica que el sistema ABC... dado que aquél tiene una proyección orientada a la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir, la excelencia empresarial... el ABM se articula tanto en función del sistema ABC, como de las decisiones técnicas dirigidas a conseguir la calidad total y a rentabilizar el ciclo de vida de los productos.”(Castelló,1994:11).

Siguiendo en su argumentación, Castelló (1994:11), señala algunos aspectos importantes que deben ser considerados, en el marco de la filosofía de las actividades, destacándose:

a) deben establecerse formas de controlar más las actividades, que propiamente los recursos;

b) los clientes son el centro de la atención y, por tanto, son los que han de determinar las actividades que la empresa debe desarrollar;

c) las actividades deben ser analizadas **“como partes integrantes de un proceso de negocio.”**

d) las actividades que no contribuyen a añadir valor a la empresa deben ser eliminadas;

e) todos los implicados en la realización de las actividades, deben ser llamados a comprometerse con el proceso, y ser incentivados en este sentido

“...son ellos los que realmente encuentran posibilidades de mejora y diferenciación en las actividades que realizan habitualmente.”

f) el objetivo de mejora continua en el desempeño de las actividades debe ser un objetivo permanente en el ámbito de la empresa como un todo

La aportación del modelo de las actividades a los sistemas de información para la gestión empresarial se encuentra esquematizada en la figura siguiente:

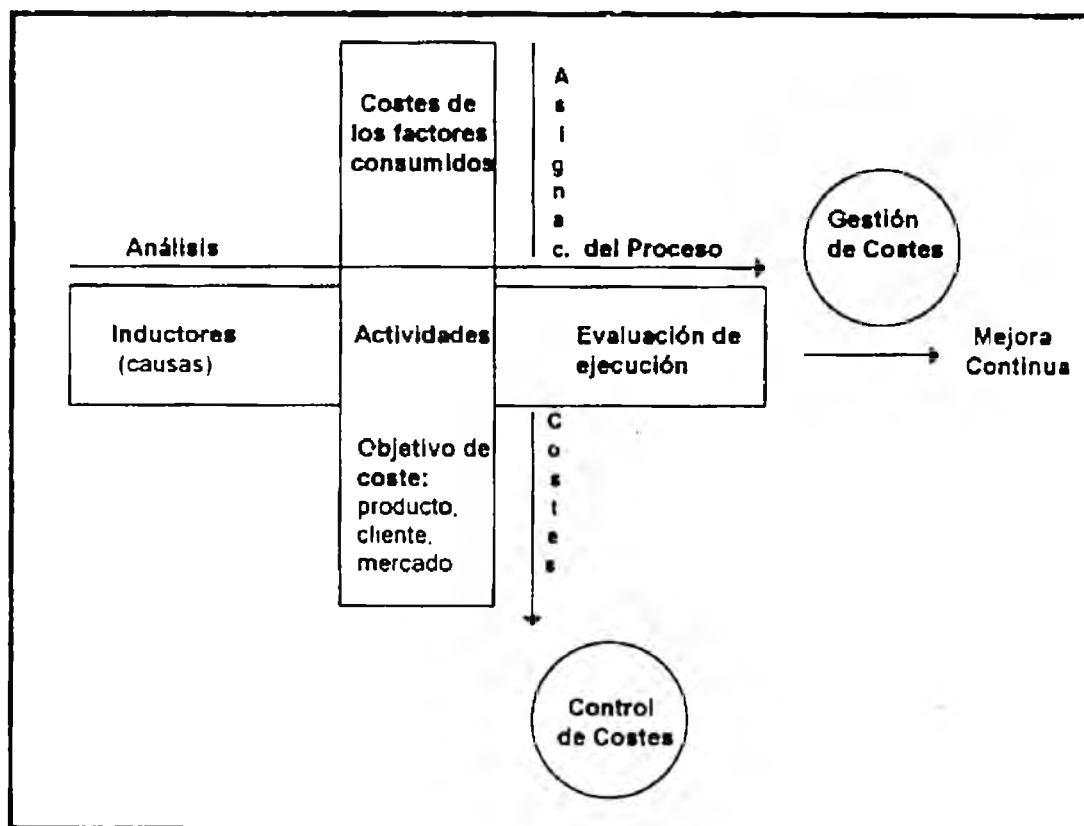


Figura nº 11 - Vertientes del enfoque ABC

(extraído de Castelló 1994 12)

Como se desprende del enfoque presentado, centrando el análisis en el sentido vertical, se está dando relevancia a los costes, mientras que al centrar el análisis en el sentido horizontal, se está mirando hacia la ejecución de las actividades **“cuyo objetivo prioritario es la mejora continua de las actuaciones de la empresa.”**(Castelló,1994:12).

En este sentido, Turney (1992) constata que el ABC y el ABM están hechos el uno para el otro, en la medida que el ABC suministra información y el ABM la utiliza en varios análisis que tienen por objetivo alcanzar mejoras continuas.

Por tener una dimensión más amplia y genérica que el sistema ABC, el sistema ABM:

“Se trata de un verdadero modelo de gestión, el cual va dirigido a conseguir, dentro de esas coordenadas más amplias, la excelencia empresarial” (Lizcano,1994:3).

Para Brimson (1992) la excelencia empresarial se obtiene en la medida que los desperdicios sean identificados y eliminados, las actividades con valor añadido sean optimizadas continuamente (con reducción de coste y tiempo, mientras la calidad es incrementada) y las prácticas gerenciales sean simplificadas.

El autor sitúa la calidad total, la mejora continua, la eliminación de actividades que no añaden valor y la reducción del tiempo de las operaciones, como los cuatro puntos fundamentales capaces de llevar una empresa a maximizar la eficiencia interna y contribuir a alcanzar la excelencia empresarial.

Los elementos que componen el sistema ABM están reflejados en la figura siguiente.

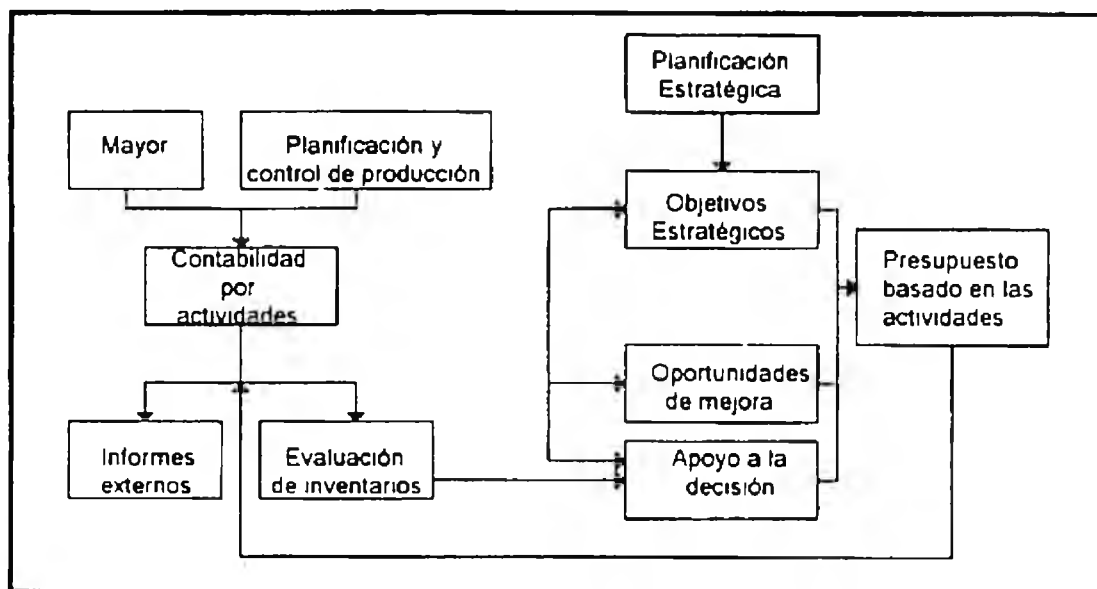


Figura nº 12 - Sistema de gestión basado en actividades (ABM)

(extraído de Brimson, 1992:75)

Booth (1996) argumenta que el ABM está dirigido a atender la necesidad fundamental que supone gestionar la empresa durante la segunda fase de la revolución industrial que, a su entender, se caracteriza entre otros aspectos por

- a) la globalización en la competencia;
- b) el enfoque en el servicio al cliente,
- c) la complejidad;
- d) el cambio tecnológico y
- e) la reducción en el ciclo de vida de los productos

De la misma forma, el autor acredita que el ABM se desarrollará en varios caminos como

- a) la medición del desempeño;

- b) el análisis de coste;
- c) la gestión del cambio.

2.2.5.2 - Costes de calidad

La calidad del producto o del servicio se ha transformado en la última década en una variable de gran importancia para la estrategia de las empresas.

La calidad de un producto o servicio es aquella percibida por el cliente o usuario, que satisfaga sus necesidades.

Blanco Dopico (1994:414) señala:

“La calidad se ha convertido... en una filosofía de gestión incorporada a la cultura de la empresa... y cuya orientación básica es la satisfacción del cliente.... La base de la calidad no es la inspección, sino el diseño del propio proceso de fabricación y la planificación previa, idea que lleva a hablar tanto de costes de calidad como de costes de no calidad.”

Álvarez López y Blanco Ibarra (1993a) en esta misma línea argumentan que la calidad total debe alcanzar todas las fases de la vida del producto o servicio, empezando por su concepción o diseño, pasando por su fabricación y concluyendo con la distribución al cliente

Con una actuación centrada en la calidad la empresa puede incrementar su capacidad competitiva, pues logra reducir de forma continua sus costes y fortalece su posición en el mercado (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a).

En el ámbito de la contabilidad de gestión, se están desarrollando modelos destinados al control de los costes de calidad, es decir, modelos que

permitan conocer los costes de las actividades que conducen a la calidad, así como los llamados costes de no calidad (Álvarez López y otros, 1993).

Toscano y Ostellini (1993) basándose en un estudio empírico realizado en empresas italianas destacan que en aquéllas en que se han introducido programas de gestión de calidad total, pueden encontrarse las siguientes características en sus sistemas de contabilidad de gestión:

a) preocupación centrada en la satisfacción de las necesidades de los clientes, concretada en la determinación de costes por cliente y la puesta en marcha de sistemas que pretenden medir los niveles de satisfacción de los mismos;

b) permanente vigilancia de los movimientos de los competidores, analizando sus costes e introduciendo formas de hacer el seguimiento del mercado y de la competencia,

c) utilización de métodos contables que tienen como referencia el tiempo, considerado una variable significativa en la batalla competitiva,

d) determinación de costes de calidad y de no calidad,

e) abandono de la estructura de centros de costes en favor de una estructura que permita el análisis de coste para todos los procesos horizontales;

f) mayor utilización de indicadores no financieros, los cuales conjugados con los datos financieros, contribuyen a la obtención de ventajas competitivas a largo plazo.

g) incentivo a que en los niveles operativos de la empresa se utilicen indicadores para medir la satisfacción de la clientela, el proceso de calidad, la flexibilidad, etc.;

h) preocupación por la prevención de costes y por el análisis de los portadores de costes.

Las principales categorías que componen los costes de calidad son las siguientes (Juran 1978 citado en Dardet, 1993:66; Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a; Blanco Dopico, 1994; Broto Rubio, 1996):

1 - Costes de calidad o de conformidad

Estos costes se dividen en costes de prevención y costes de inspección o evaluación.

a) Costes de prevención

Son los costes incurridos en la fase que corresponde a la planificación de la gestión de la calidad (diseño, implantación y mantenimiento), en que se preparan las personas, se analizan datos y proyectos que tienen como objetivo mejorar la calidad, etc

b) Costes de inspección o evaluación

Son los costes en que incurre la empresa para asegurarse de que la calidad especificada está siendo obtenida (inspecciones, ensayos, etc.) una vez que no está del todo segura de que los costes de prevención son capaces de eliminar las posibilidades de ocurrencia de errores o defectos

2 - Costes de no calidad o no conformidad

Son costes provenientes de la fabricación de productos con defecto.

Se dividen, según el momento en que aparecen los fallos, en:

a) Coste de los fallos internos

La detección de defectos ocurre antes de que los productos sean remitidos a los clientes, o sea, durante el proceso de inspección o evaluación

Son formados por mermas, reparaciones de productos defectuosos, etc.

b) Coste de los fallos externos

La detección de los fallos ocurre después de la entrega a los compradores, a través de sus reclamaciones. Incluyen entre otros administración de las quejas, reparaciones de productos devueltos, etc., y generan problemas de pérdida de imagen, devolución de productos, etc.

De acuerdo con Blanco Dopico (1994:415), el coste de la calidad total se obtiene a través de la suma de los conceptos de costes anteriores, y ..

“representa la diferencia entre el coste actual de un producto y el coste obtenido si no hubiera posibilidad de fallos en el producto ni defectos en su fabricación.”

Sáez Torrecilla y otros (1994) enumeran diversos motivos que a su entender reclaman una adecuada gestión de los costes de calidad, destacándose:

1 - La importante participación de éstos en el coste total del producto

Estudios llevados a cabo en diversos países, sitúan estos costes alrededor de un 16 y un 20%

2 - Cualquier ahorro que se obtenga en estos costes incrementa en la misma medida el beneficio de la empresa.

3 - Las áreas consideradas problemáticas en la empresa quedan reflejadas, propiciando la adopción de las acciones correctivas que se deban llevar a cabo.

4 - Aspectos tales como el comportamiento de los proveedores o de los competidores, las preferencias de los clientes, etc., que comprenden las variables no financieras, pasan a ser conocidos.

Albright y Roth (1992) señalan que en Estados Unidos el coste total de calidad alcanza el 30% del montante de los costes industriales.

Fue a partir de los años ochenta que las empresa comenzaron a darse cuenta de que fabricar productos de alta calidad no era tan costoso como creían. Al contrario, en el entorno competitivo y altamente exigente en que se mueven hoy en día las empresas, cuanto mayor la calidad del producto, tanto mayor es el rendimiento obtenido y el incremento en la cuota de mercado. Todo ello conlleva que se deba ejercer un mayor control sobre los costes de calidad, ya que, según Álvarez López y Blanco Ibarra(1993a:782)

"Ellos van adquiriendo cada vez más importancia en los objetivos estratégicos, tácticos y operativos de muchas empresas."

Estos autores enumeran una serie de razones que justifican la medición, análisis y control de estos costes, como son:

- a) el elevado porcentaje que representan sobre el coste del producto
- b) el incremento que puede haber en el beneficio, ya que existe una relación directa entre estos costes y los resultados.

c) la posibilidad de evaluar el impacto que el registro y análisis de estos costes produce en la imagen de la empresa;

d) el análisis de indicadores de la satisfacción de los clientes, etc.

En lo que respecta a los sistemas de medida y control de los costes de calidad, se espera que la contabilidad de gestión esté en condiciones de revelar:

"tanto los progresos habidos en el proceso de mejora continuada en la reducción de estos costes, como los logros conseguidos en la calidad de los productos."(Sáez Torrecilla y otros, 1994:213).

Para tanto, dichos sistemas deberán poseer, entre otras, las siguientes características (Sáez Torrecilla y otros, 1994):

a) Hacer uso de medidas no financieras

Ello implica adoptar los procedimientos siguientes:

- Conocer el porcentaje de los productos que presentan defectos de fabricación

- Identificar los tiempos medios de demora en la ocurrencia de fallos.

- Conocer la cantidad física de unidades que necesitaron reproceso

- Identificar los fallos ocasionados por problemas en el diseño del producto.

- Computar el número de reclamaciones recibidas de los clientes

b) Dirigirse hacia los factores clave de esta estrategia

Ello implica la adopción de los siguientes procedimientos:

- Constatar las principales acciones llevadas a cabo en la empresa, respecto a la calidad.

- Medir el montante que se ha podido ahorrar a partir de las acciones desarrolladas.

- Identificar qué es lo que ha contribuido para que algunas acciones no resultasen satisfactorias.

- Medir, en términos de reducción de costes totales de calidad, la eliminación de las causas que llevaron a acciones incorrectas.

- Resaltar los perfeccionamientos que se han conseguido en términos de la llamada mejora continuada.

- c) Permitir su comprensión por parte de las personas involucradas en el proceso productivo.

- d) Apoyarse en los avances tecnológicos con el ánimo de ofrecer informaciones en tiempo real

La *American Society for Quality Control* (ASQC) al definir en 1986 el objetivo principal de un sistema de costes de calidad, preconizaba que todos los esfuerzos realizados hacia la mejora de la misma habrían de culminar con la puesta en marcha de medidas capaces de generar reducciones de costes (Robles Junior, 1995)

Un sistema de costes de calidad descansa sobre las tres consideraciones siguientes

- a) siempre habrá una causa que justifique la ocurrencia de un fallo;

- b) se podrán evitar las causas que conllevan los fallos.

- c) la prevención de estas causas resulta siempre más económica para la empresa

Teniendo en cuenta estas consideraciones o premisas, la ASQC, recomienda que en la utilización de un sistema de costes de calidad sean observadas las siguientes estrategias:

- a) fijar como meta la eliminación de los costes de fallos;
- b) dirigir las inversiones hacia la correcta prevención de los fallos, lo que redundará en un incremento de las mejoras;
- c) interrumpir las actividades de evaluación a partir de los resultados alcanzados en a) y b) reduciéndose, en consecuencia, los costes de evaluación;
- d) aplicar de forma continuada esta sistemática, creando condiciones para reorientar los esfuerzos en prevención, lo que conllevará que se obtengan en el futuro otras mejoras.

En el cuadro que se presenta a continuación, se puede vislumbrar la estratificación del sistema de costes de calidad, acorde con los distintos niveles de interés de los usuarios de la información:

Nivel Gerencial	Amplitud de la Información	
Alta Administración	Coste total de calidad	
Funcional	Industrial	Marketing
	Coste de los fallos internos	Coste de los fallos externos
Operativo (actividades)	» Máquinas paradas » Desechos » Reproceso » Costes de prevención » Evaluación » Venta de cacharros	» Devoluciones » Garantías » Costes de reparaciones » Coste de los servicios » Costes por llamadas

Cuadro nº 3 - Estratificación del sistema de costes de calidad

(extraído de Robles Junior, 1995:111)

Para la ASQC, las empresas deberían llevar a cabo una medición de los resultados en términos de clientes plenamente satisfechos con los resultados que actualmente vienen alcanzando, teniendo en cuenta que la diferencia constituye costes de calidad

Morse y otros (1987:29) señalan que

“El uso más importante de la información de los costes de calidad lo constituye el significado financiero de la calidad.... presumiblemente el conocimiento de las consecuencias financieras de la calidad, motivará a los gestores y los demás colaboradores hacia la mejora continua de la calidad de los productos y servicios.”

2.2.5.3 - Otros aspectos de la contabilidad de gestión

La reducción en el ciclo de vida de los productos y los consecuentes cambios más rápidos en su diseño han obligado a las empresas a adoptar nuevas técnicas para gestionar y controlar los costes de los materiales.

La vertiginosa evolución de la informática contribuye de forma decisiva a alcanzar este cometido, pues permite la optimización de los tiempos de producción o de mantenimiento de inventarios, con la consecuente reducción de los costes que tales actuaciones conllevan, y que se inscriben en el ámbito de la contabilidad de gestión.

Estas actuaciones, según Álvarez López y otros (1993:23):

“pueden determinar el surgimiento de importantes mejoras en la productividad de la empresa, sobre todo cuando la cantidad y variedad de los materiales que se manejan son importantes.”

La optimización en la gestión de los materiales y procesos productivos puede obtenerse con la utilización de técnicas como (Álvarez López y otros, 1993):

a) Sistema de planificación de las necesidades de materiales (MRP)

A partir de la previsión de la demanda obtenida con la utilización de técnicas apropiadas se busca determinar qué tipos de materiales son necesarios y en qué cantidad, la oportunidad de su incorporación, etc

b) Tecnología de la producción óptima (OPT)

El objetivo es lograr una mayor eficacia en los flujos de salida de los diversos procesos de fabricación, teniendo como base la obtención de una

combinación óptima de productos, la minimización de las existencias, la gestión de los recursos críticos, etc

Sohal y Howard (1987) mencionan que, a finales del año 1986, 22 de las 100 mayores empresas norteamericanas que figuraban en la lista de Fortune 500 como General Electric, General Motors, Caterpillar, ITT, Xerox y otras, utilizaban esta tecnología

c) Just-in-time (JIT)

El sistema *just-in-time*, desarrollado en los años sesenta por la empresa japonesa Toyota Motors Company, se constituye en un sistema de control de gestión que objetiva la eliminación de las necesidades de inventarios y la racionalización del proceso productivo, contribuyendo en consecuencia, a la reducción de costes (Mackey, 1991)

Lo que se espera lograr con la utilización del JIT es que tanto la compra como la producción sean las estrictamente necesarias, ocurriendo en el momento oportuno y buscando alcanzar con ello, además de la mejora de la competitividad, la reducción de lotes en la empresa.

La utilización del JIT supone para la empresa un importante instrumento para la obtención del proceso de mejora continua, de reducción gradativa de los costes, de aumento de productividad, de satisfacción inmediata de las demandas de los clientes, etc (Turney y Anderson, 1989; Fernández Fernández 1994)

Johansson (1990) señala los siguientes puntos característicos del JIT

- Centra su atención en la visibilidad, haciendo con que las áreas o problemas que necesitan mejoras sean fácilmente identificados.

- Hace que los *outputs* de producción estén sincronizados con las demandas, tanto de carácter interno como externo.

- Persigue la simplificación frente a la complejidad.

- Desarrolla una aproximación holística.

- Objetiva la mejora continua de la organización, con la sincronización de los programas de mejoras en cada una de las fases del proceso productivo

- Contribuye a la eliminación de aquellas operaciones que no añaden valor.

- Busca la reducción o eliminación de los tiempos de espera o de cambio

- Necesita contar con una red de proveedores adecuada para que la entrada de *input* sea continua acorde con las necesidades de la demanda

d) Sistemas de fabricación flexible (FMS)

Estos sistemas son utilizados para la gestión de los procesos de producción cambiantes y cuyos ciclos son muy cortos. Lo que se pretende es alcanzar la mayor calidad posible y la mayor variedad de productos dentro de una gama. Para la consecución de los FMS, la empresa utiliza el apoyo de sistemas automatizados y asistidos por ordenador (CAM) que mantienen controlados el tiempo de funcionamiento de cada máquina y los materiales o piezas necesarios para alimentarlas. En ocasiones, se suele utilizar técnicas de diseño asistido por ordenador (CAD).

2.3 - Bibliografía

- AAA (American Accounting Association). *Report of the 1958 Committee on Management Accounting*, p.210, citado en Álvarez López y otros, 1993, op.cit.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) Principios de Contabilidad de Gestión Documento nº 1 - *El marco de la Contabilidad de Gestión*, Madrid,AECA,1990.
- Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 3 - *La contabilidad de Costes: Conceptos y Metodologías básicos*.Madrid,AECA,1991
- *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España* Madrid, AECA,1994.
- ALBRIGHT, T.y ROTH, H.P. "The Measurement of quality costs.An alternative Paradigm". *Accounting Horizons*, june 1992, citados en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a, op.cit
- ALVAREZ LOPEZ, José y BLANCO IBARRA, Felipe. "La estructura contable triangular para la planificación estratégica".*Boletín de Estudios Económicos* vol. XLIV, nº 136, abril 1989, pp.151-157.
-"La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol XLII,1990a, pp 305-318
-"Evolución de la contabilidad de gestión" *Partida Doble*, nº 11, abril 1991a pp 4-13.
-"La contabilidad de dirección estratégica en la toma de decisiones empresariales" *Técnica Contable*, vol XLIV, 1992b, pp 349-374
-"La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua" *Técnica Contable*, vol XLV,1993a,pp 768-786 y 800
-"La contabilidad de dirección estratégica como apoyo a la excelencia empresarial" Capítulo16 en el libro *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión Implantación en la empresa española*, Madrid, AECA 1993c pp 369-391 (Emma Castelló Taliani, coordinadora)
- ALVAREZ LOPEZ, José y otros *Introducción a la contabilidad de gestión* Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España, S A 1993 (Vicente Ripoll Feliu, coordinador)

AMAT SALAS, Joan. "La nueva concepción de la contabilidad de gestión en los años 90". *Partida Doble*, nº 16, octubre 1991, pp.4-10.

ANTHONY, Robert N. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Boston, Harvard Business School, 1965, citado en Johnson y Kaplan, 1988, op.cit.

ASQC (*American Society for Quality Control*). *Principles of Quality Costs*. Wisconsin, Milwaukee 1986, citado en Antón Robles Jr., 1995, op.cit.

BHIMANI, Al y BROMWICH, Michael. "Management Accounting : evolution in progress". Capítulo 2 en el libro *Management Accounting Handbook*. U. K., CIMA, 1992, pp.14-35, edited by Colin Drury.

BLANCO DOPICO, M^a Isabel. "La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras". *Técnica Contable*, vol. XLIII, 1991, pp.61-68 y 86.

..... *Contabilidad de Costes - Análisis y Control* Madrid. Ed. Pirámide. S.A. 1994.

BLANCO IBARRA, Felipe. *Contabilidad de costes para la toma de decisiones en el marco de la contabilidad de gestión*. Bilbao. Ediciones Deusto. S.A. 1990.

..... *Contabilidad de costes y de gestión para la excelencia empresarial: el impacto del ABC*. Bilbao. Ediciones Deusto. S.A., 1993.

BOOTH, Rupert. "Manifiesto for ABM". *Management Accounting*, U.K., vol. 74, nº 2, february 1996, pág. 32.

BRIMSON, James A. "The basics of activity-based management". Capítulo 4 en el libro *Management Accounting Handbook*, U.K., CIMA, 1992. pp.64-99. edited by Colin Drury.

BROMWICH, Michael. "Managerial Accounting Definition and Scope - from a Managerial View". *Management Accounting*, U. K., september 1988. pp 26 y 27.

..... y BHIMANI, Al. *Management Accounting: Evolution not Revolution*, U.K., CIMA, 1989.

BROTO RUBIO, Jesús J. "La contabilidad de costes en el nuevo plan general de contabilidad" *Técnica Contable*, año XLIV, 1992b, pp.421-428 y 442

..... "Sistema de costes y control de la calidad". *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*. vol. XXV. nº88, jul-sep 1996. pp. 657-681

CARBALLO VEIGA, Juan F.P. *Control de la Gestión Empresarial*. Madrid, Esic Editorial, 1990.

CASTELLO TALIANI, Emma. "Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión". *Boletín AECA*, nº 25, 1º cuatrimestre, 1991. pp.4-6.

....."Análisis conceptual del activity-based costing (ABC)". *Partida Doble*, nº 27, octubre 1992b, pp. 22-36.

....."De la vieja a la nueva contabilidad de gestión". *Partida Doble*, nº 47, julio-agosto 1994, pp. 8-13.

..... y LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *La aplicación del sistema ABC al área comercial de la empresa*. Texto utilizado en el curso de doctorado de la la Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994.

..... *Gestión integral de costes: la gestión por actividades y el coste objetivo* VIII Congreso AECA, Sevilla, septiembre de 1995, pp.621-642

CLARK J.M. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago, University of Chicago Press, 1923, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra. 1989. op. cit.

COOPER, Robin. "Los métodos tradicionales de costes se están quedando obsoletos". *Harvard-Deusto Business Review*, 3º trimestre. 1989. pp 87-94

..... y KAPLAN, Robert S. "Profit Priorities from Activity-Based Costing" *Harvard Business Review*, may-june 1991, pp.130-135.

..... *The design of cost management systems*. New Jersey. Prentice- Hall. Englewood Cliffs, 1991, citado en Gimeno Zuera. 1995. op. cit

..... *The design of cost management systems : Text, Cases and Readings* Chicago, Prentice-Hall, 1991, citado en Iglesias Sánchez. 1996. op. cit

CORNICK, Michael; COOPER, William D. y WILSON, Susan B. "How Do Companies Analyse Overhead?" *Management Accounting*, USA, june 1988. pp. 41-43

DARDET ESPEJO, Concepción. *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. Madrid, ICAC, 1993.

DILTS, D M y RUSSELL, G. W. "Accounting for the factory of the future" *Management Accounting*, USA. april 1985, pp.34-40.

DRUCKER, Peter. *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. Heinemann 1974, citado en Iglesias Sánchez, 1990, op. cit

EVRAET, S. y MEVELLEC, P. "Calcul des couts: il faut dépasser les methodes traditionnelles". *Revue Française de Gestion*, mars-mai 1990, pp.12-24, citados en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1991a, op.cit.

FERNANDEZ FERNANDEZ, Antonio. "Análisis, medida y control de los costes de calidad". Capítulo 14 en el libro *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. Madrid, AECA, 1993, pp. 305-337 (Emma Castelló Taliani, coordinadora).

....."La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial." *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, nº 81, octubre - diciembre 1994, pp. 863-886.

FERNANDEZ SEVILLANO, Jaime. "Contabilidad de costes e información externa". *Actualidad Financiera*, nº 45, 5 -11 diciembre 1994, pp.953-964

FISHER, J. "Implementing target costing". *Journal of Cost Management*, Summer 1995, pp. 49-57.

FISKE, W. P. y BECKETT, J. A. *Industrial Accountant's Handbook*. USA, Prentice-Hall Inc., 1956, citado en Pérez de León, 1991, op.cit.

FOSTER, George. *The Decision Making Theme in Expositions of Accounting* Tesis Master. Sydney. Australia, 1971, citado en Johnson y Kaplan, 1988. op. cit.

FUENTES RUIZ, Pilar de. "Las nuevas filosofías de gestión y la contabilidad interna". *Actualidad Financiera* nº 38, 16-22 octubre 1995a, pp.1055-1063.

GIMENO ZUERA, Javier. "¿Qué aportan y qué olvidan los modelos de costes y de gestión basados en las actividades?" en el libro *Contabilidad y Finanzas* Universidad de Zaragoza, 1995, pp.119-136, ed. por J.J.Broto Rubio.

IFAC (*Financial and Management Accounting Committee*). "Management Accounting Concepts". *Management Accounting*, U.K., vol. 66, nº 6, june 1988, p.27.

IGLESIAS SANCHEZ, José Luis. "La contabilidad de costes y la contabilidad de gestión". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990, pp.439-442 y 455-472.

..... "El sistema de costes basado en la actividad y la excelencia empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993, pp. 643-656 y 670.

..... *La contabilidad de gestión : su contribución a la toma de decisiones empresariales*. VIII Congreso AECA, Sevilla, septiembre 1995, Madrid. Tomo 2, AECA-IACJC, 1995, pp 723-737.

- "Aportación de la contabilidad de gestión al proceso de decisión: Una reflexión". *Técnica Contable*, año XLVIII, nº 565, enero 1996, pp 1-9
- INNES, John y MITCHELL, Falconer. "Activity - based costing research". *Management Accounting*, U.K., vol.68, nº5, may 1990, pp.28-29.
- JOHANSSON, H. "Preparing for Accounting System Changes". *Management Accounting*, july 1990, pp.37-41.
- JOHNSON, H. Thomas y KAPLAN, Robert S. *La contabilidad de costes - auge y caída de la contabilidad de gestión*. Madrid, Plaza y Janes Editores. S A 1988, (traducción de Marta Duran).
- JURAN, J.M. "Japanese and western quality - a contrast". *Quality Progress*, december 1978, pp. 10-18, citado en Dardet Espejo, 1993, op.cit
- KAPLAN, Robert S. *Advanced Management Accounting*. New Jersey. Prentice-Hall, 1982.
- "The Evolution of Management Accounting". *The Accounting Review*, vol LIX, nº 3, july 1984, pp.390-418.
- y otros. "Gestión de la actividad: más allá del coste - del ABC al ABM" *Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad*, enero 1994, pp.36-40
- KINGCOTT, Timoty. "Opportunity based accounting : better than ABC?" *Management Accounting*, U.K., vol.69, nº 9, october 1991, pp.36.37 y 48
- KLIEMANN NETO, Francisco J. y MULLER, Cláudio. *A mudança dos sistemas de custeio em ambientes modernos de manufatura um estudo de caso I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. UNISINOS, nov 1994. São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp.258-276.
- LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *La filosofía de las actividades (sistemas ABM y ABC) una renovación profunda de la contabilidad de gestión* Texto utilizado en el curso de doctorado de la Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994a.
- *El contexto actual y la normalización de la contabilidad de costes en España*. Documento nº 17. Texto utilizado en el curso de doctorado de la Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994b, pp. 355-375
- MACKEY, J. "MRP, JIT and automated manufacturing and the role of accounting in production management". Capítulo 10 en el libro *Issues in Management Accounting*. Ed. por D.Ashton, T.Hopper y R.Scapenns. 1991, pp 193-218

- McLEAN, Tom. "Management accounting education: is theory related to practice" (Part 2), *Management Accounting*, U.K., vol. 66, july-august 1988, pp. 46-48.
- McNAIR, Carol J. y otros. *Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*. Madrid, TGP - Tecnologías de Gerencia y Producción, 1989.
- MORSE, Wayne y otros. *Measuring, Planning and Controlling Quality Costs*. Montvale, New Jersey, National Association of Accountants, 1987, citados en Robles Junior, 1995, op.cit.
- NAA (National Association of Accountants). "Definition of Management Accounting". *Management Accounting*, USA, january 1981, pp. 58-59
- NACA (National Association of Cost Accountants). *23 Research Report*, april 1953, citado en el Documento nº 1, AECA, 1990.
- OSTRENGA, M.R. y otros. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos* Rio de Janeiro, Editora Record, 1993, citados en Kliemann Neto y Muller, 1995, op.cit.
- PEREZ DE LEON, Armando O. *Contabilidad de Costos*. México. Editorial Limusa, S.A., 1991, 4ª ed
- RIPOLL FELIU, Vicente M. "Compromiso del contable de gestión". *Management & Empresa*, nº 16, 1995, pp. 46-50.
- y otros. *Elementos de contabilidad de gestión*. Madrid, AECA, 1994. (coordinador Jesús Lizcano Alvarez).
- ROBLES JR., Antônio. *Modelo de gestão e mensuração dos custos de qualidade*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, nov 1994, São Leopoldo, Ed. UNISINOS, 1995. pp. 91-147.
- ROCAFORT, Alfredo y FERRER, Ramón. *Introducción práctica a la contabilidad de costes empresariales* Barcelona, Editorial Miquel, 1988.
- ROCAFORT, Alfredo y MARTIN PEÑA, Francisco. *Just in time para empresas españolas*. Barcelona, Editorial Miquel, 1991
- SAEZ TORRECILLA, Angel y otros. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión* Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España, S/A. vol 1, 1993
- *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión* Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España, S.A., vol. 2, 1994

- SAKURAI, M. "Target costing and how to use it". *Journal of Cost Management* Summer 1989, pp. 39-50.
- SOHAL, A. y HOWARD, K. Trends in material management *International Journal of Physical Distribution and Materials Management*. vol.17, nº5. 1987.
- STAUBUS, G. S. *Activity Costing and Input - Output Accounting* Illinois. Homewood Irwin, 1971, citado en Castelló. 1994 y Swenson.1994. op cit.
- SWENSON, Dan William. *An empirical investigation of how firm differences affect management satisfaction with activity - based costing* U M I Dissertation Services, 1994.
- TACHIBANA, W.K. y otros. *Administração estratégica de custos*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. UNISINOS. nov 1994 . São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp. 283-294.
- TOSCANO G. y OSTELLINI, C. *The role of management accounting systems in Total Quality Management: an empirical study in italian firms* 16º Congreso Anual de la Asociación Europea de Contabilidad. 1993 citado en Fuentes Ruiz, 1995, op.cit.
- TURNEY, P.B.B. "Activity-based management ABM puts ABC information to work". *Management Accounting*. USA. vol LXXIII. nº 7, january 1992 pp 20-25.
- y ANDERSON , B. " Accounting for continuous improvement" *Sloan Management Review*, Winter, 1989, pp.37-47
- VATTER, William J *Managerial Accounting* New York. Prentice-Hall 1950. citado en Johnson y Kaplan, 1988, op. cit.
- YOSHIKAWA, T. *Characteristics of Cost Accounting Systems and Their Practical Applications in Japan*. Unpublished paper. Yokohama University. 1988, citado en Bromwich y Bhimani.1989.op.cit.

CAPITULO 3

DIRECCION ESTRATEGICA

- 3.1 - Introducción a la estrategia**
- 3.2 - Definición y objetivos de la estrategia**
- 3.3 - El sistema de información estratégica**
- 3.4 - Los sistemas de dirección empresarial**
- 3.5 - Decisiones estratégicas**
- 3.6 - Competitividad y ventaja competitiva**
- 3.7 - El proceso de planificación y control de la estrategia**
- 3.8 - El sistema de planificación estratégica**
- 3.9 - El sistema de planificación táctica y operativa**
- 3.10 - El sistema de control de gestión**
- 3.11 - Bibliografía**

CAPITULO 3 - DIRECCION ESTRATEGICA

3.1 - Introducción a la estrategia

La década de los cincuenta marcó la utilización del concepto de estrategia empresarial en el ámbito de la administración, coincidiendo con el momento en que el entorno de las organizaciones comenzaba a sufrir mutaciones y discontinuidad respecto al comportamiento que hasta entonces se venía observando.

La estructuración interna de las organizaciones fue, también influenciada por los intensos cambios, tanto sociales, como políticos y económicos.

Tal cuadro pasó a exigir a las organizaciones un comportamiento capaz de permitir la reorientación de sus objetivos y el posicionamiento en el mercado, realizando esfuerzos de adaptación a los nuevos retos, que tanto se les presentaban en forma de amenazas, como de oportunidades

Como señalan Hayasi, Nakamura y Escrivão Jr (1996:153):

"Esta nueva preocupación administrativa fue incorporada por el enfoque estratégico."

Ya en los años sesenta, el concepto de estrategia se encontraba difundido en el ámbito de las organizaciones y comenzaba a ser asociado a la planificación.

Fue todavía a finales de los años setenta e inicio de los años ochenta, que este nuevo enfoque comenzó a recibir la importancia debida, iniciando su proceso de madurez, expansión y aceptación (Bueno,1994)

El referido autor (1994:8), encuentra en la complejidad la fundamentación de la estrategia. Dicha complejidad ocurre en:

"a) las situaciones de gran expansión o fuerte crecimiento de la empresa, tanto por productos como por mercados;

b) las situaciones de crisis económicas y de cambio estructural elevado, que amenazan la supervivencia de la empresa."

Ambas situaciones presentan...

"un denominador común que es definido por el concepto de complejidad, tanto del medio competitivo, como de la propia organización de la empresa."

3.2 - Definición y objetivos de la estrategia

Hax y Majluf (1991), presentan una definición de estrategia utilizando seis dimensiones diferentes, las cuáles, a su entender recogen todos aquéllos elementos relevantes del pensamiento estratégico(citados en Ventura Victoria, 1994:24-25):

"1 - Es un patrón de toma de decisiones coherente, unificado e integrador.

2 -Determina y revela el propósito de la organización en cuanto a sus objetivos a largo plazo, programas de acción y prioridades en la asignación de recursos.

3 - Selecciona los negocios en que se participa o se va a participar.

4 - Intenta lograr una ventaja sostenible a largo plazo en cada negocio, respondiendo adecuadamente a las oportunidades y amenazas del entorno y a las fuerzas y debilidades de la organización.

5- Comprende todos los niveles jerárquicos de la organización (corporativo, negocio y funcional), y

6 - Define la naturaleza de las contribuciones económicas y no económicas con los grupos relacionados con la actuación de la empresa."

Para Bueno (1991) la estrategia comprende los aspectos siguientes:

a) es un proceso de interacción entre la empresa y su entorno:

b) considera el establecimiento de misiones y objetivos a largo plazo de la empresa;

c) exige, como consecuencia de lo anterior, el establecimiento de las políticas y objetivos a corto plazo y operativo, teniendo en cuenta la debida adecuación de medios;

d) objetiva la defensa y mejora de la competitividad de la empresa, pudiendo para ello examinar la adecuación de su naturaleza y estructura, así como de sus explotaciones económicas.

Teniendo en cuenta estos diversos aspectos, Bueno (1991:35) propone una definición más pragmática que la presentada por Hax y Majluf, en la medida que considera la estrategia como:

“El modelo de decisión que revela las misiones, objetivos o metas de la empresa, así como las políticas y planes esenciales para lograrlos, de tal forma que defina su posición competitiva, como respuesta de en qué clase de negocio la empresa está o quiere estar y qué clase de organización quiere ser.”

Porter (1982) señala que la dirección estratégica pretende encontrar una posición en la industria desde la cual la empresa esté en condiciones de defenderse de la mejor forma posible de las fuerzas competitivas o sea capaz de influenciarlas a su favor.

Ya, Ansoff (1990) considera que la estrategia comprende uno de los diversos conjuntos de reglas de decisión, utilizado para orientar el comportamiento de una organización. Por ejemplo

a) patrones, tanto cualitativos como cuantitativos, en base a los cuales se puede medir el nivel de la actuación presente y futura de la empresa. Los patrones cualitativos representan los objetivos de la empresa y los patrones cuantitativos sus metas;

b) reglas que sirven para que la empresa pueda desarrollar su relación con el entorno. El conjunto de estas reglas es denominado estrategia de negocios y debe contestar a preguntas como:

- ¿ qué productos y tecnologías serán desarrollados por la empresa?
- ¿ en qué mercado y para quién los productos serán vendidos?
- ¿ cómo podrá la empresa obtener ventajas respecto a sus competidores?

c) reglas dedicadas al desarrollo de las relaciones internas y a los procesos en el ámbito interno de la empresa. Su conjunto compone lo que se denomina estrategia administrativa;

d) reglas que sirven para orientar las actividades diarias de la empresa. Estas, a su vez, son denominadas políticas operativas.

De una manera general, la estrategia puede ser considerada en relación a los niveles siguientes (Iudicibus, 1995):

1 - Estrategia corporativa

Se refiere al establecimiento de las grandes líneas de negocios que la corporación debe o tiene interés en participar.

2 - Estrategia de negocio

Considera el objetivo pretendido con determinada línea de negocio. Esta debe integrarse con la estrategia de la corporación, además de tener en cuenta las bases y acciones capaces de hacer que la línea de negocio obtenga y mantenga ventajas competitivas respecto a los competidores.

3 - Estrategia funcional

En el ámbito de la unidad de negocio, compete a cada área funcional desarrollar estrategias parciales que refuercen y apoyen la estrategia de la unidad. Las áreas consideradas en el desarrollo de la estrategia funcional son las siguientes: investigación y desarrollo, fabricación, marketing, control y gestión financiera, recursos humanos, distribución, etc.

3.3 - El sistema de información estratégica

En el entorno altamente competitivo y con un alto grado de incertidumbre en que se mueven las empresas, la improvisación y el continuismo deben dejar paso a la dirección y planificación estratégica que implica, a su vez, medidas tendentes a anticipar la evolución de dicho entorno

Esta anticipación exige, todavía, que los directivos estén en permanente contacto con la información estratégica especializada

Así, el sistema de información de la empresa debe estar diseñado con la perspectiva de apoyar la adopción de decisiones por parte de los directivos, en todos los niveles de la misma (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b):

a) en el nivel alto, la información es utilizada para el establecimiento de los objetivos de mejora continua y para la selección de las estrategias más adecuadas para su consecución, ya que en este nivel se lleva a cabo la planificación a largo plazo;

b) en el nivel medio, se necesita la información para fines de planificación táctica, o sea, para el desarrollo de los diversos programas de actividad necesarios para implementar las estrategias elegidas;

c) en el nivel bajo, en donde corresponde planificar las operaciones diarias para realizar los diversos programas de actividad, la información se hace necesaria para fines de control y suministro de retroalimentación.

El proceso de obtención y análisis de la información estratégica, elemento esencial de apoyo al proceso de adopción de decisiones estratégicas y estructurales, puede ser visualizado en la figura siguiente:

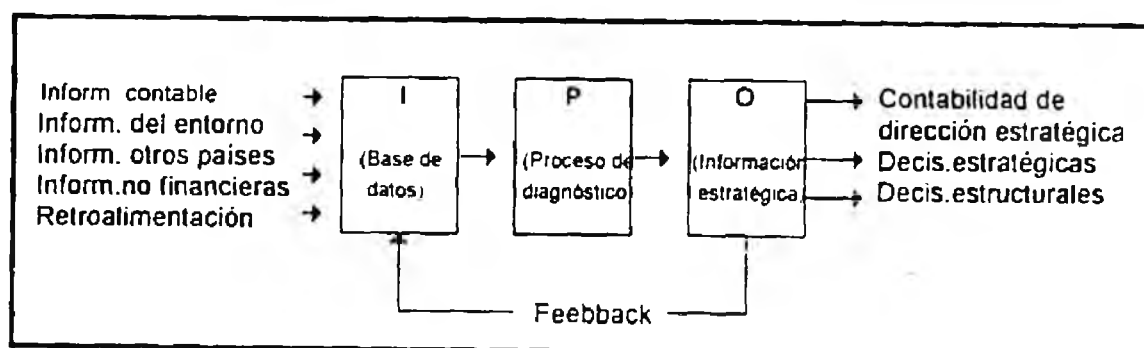


Figura nº 13 - Proceso de obtención y análisis de la información estratégica

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b:480)

3.4 - Los sistemas de dirección empresarial

La dirección de las empresas sufrió las modificaciones necesarias para adaptarse a los cambios acaecidos en el entorno. Siguiendo a Ansoff y McDonnel (1990), se puede identificar cuatro etapas que caracterizan estas modificaciones:

1 - Dirección por control de resultados

Este tipo de dirección se basa en la planificación financiera y en la elaboración de presupuestos anuales, siendo observable en condiciones en que el entorno presenta relativa estabilidad. Se concreta a través del establecimiento de un conjunto de objetivos relacionados con la producción, ventas, rentabilidad, crecimiento y endeudamiento deseado, desarrollándose a través de un sistema de información y control que revela las desviaciones ocurridas y analiza sus causas.

2 - Dirección por extrapolación

El entorno cambiante, pero predecible, de la década de los años sesenta llevó a las empresas a desarrollar sistemas de planificación a largo plazo, utilizando extrapolaciones del pasado. En las grandes empresas, fueron creados departamentos de planificación que se encargaron de elaborar planes bastante detallados de expansión cubriendo, generalmente, un periodo de cinco años.

Para llevar a cabo esta tarea, fueron utilizados los modelos de regresión y simulación, teniendo en cuenta diferentes escenarios económicos

3 - Planificación estratégica

El crecimiento de la incertidumbre respecto a los cambios en el entorno llevó a las empresas a desplazarse de los modelos de regresión y simulación hacia el análisis de las oportunidades y amenazas del entorno. Las grandes empresas ampliaron sus actividades hacia nuevos productos y

mercados, promoviendo los cambios necesarios en sus estructuras administrativas.

Esta situación genera un mayor grado de complejidad en la dirección de dichas empresas, que a su vez, sienten la necesidad de anticiparse a los cambios. Eso conduce a un sistema de dirección denominado de planificación estratégica.

4 - Dirección estratégica

Este sistema de dirección surge a finales de la década de los años setenta y principios de los años ochenta, como respuesta al crecimiento de la turbulencia en el entorno, provocada por la globalización de los mercados, el incremento de la competitividad, la importante evolución tecnológica, la reducción en el ciclo de vida de los productos, etc. Esta es la etapa en que se encuentran las empresas actualmente.

La dirección estratégica es sintetizada por Hax y Majluf (1984), en los puntos siguientes:

- 1) La necesidad de buscar la integración entre los sistemas de gestión (planificación, información y control), con la estructura de la organización
- 2) La necesidad de conseguir que los recursos humanos se integren en los aspectos estratégicos y operativos.
- 3) La necesidad de alcanzar la armonía entre la infraestructura directiva y la cultura de la empresa

Un modelo de dirección estratégica debe apoyarse en una adecuada elaboración e interpretación del diagnóstico de la organización. La figura siguiente ilustra lo expuesto:

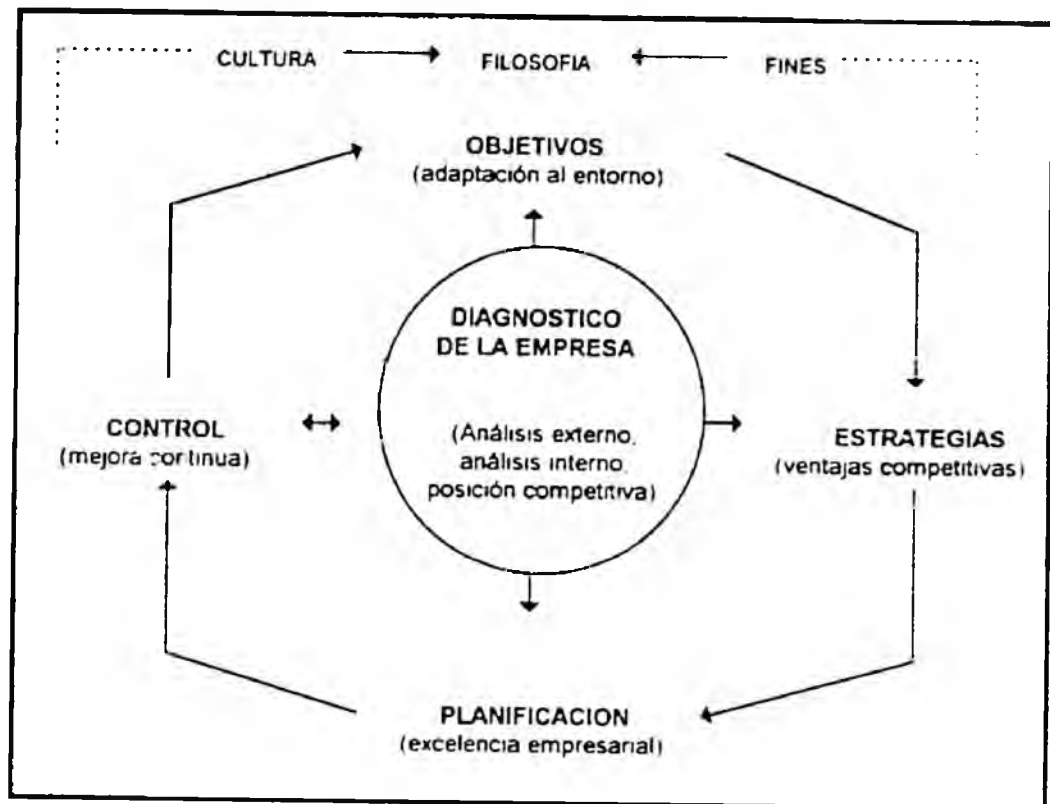


Figura nº 14 - Modelo de dirección estratégica

(extraído de Álvarez López, 1995:26)

En el modelo directivo presentado, se pueden identificar cuatro eslabones esenciales (Álvarez López, 1995):

a) Objetivos

El establecimiento de los objetivos y metas se da en consonancia con la información estratégica obtenida en el diagnóstico de la organización. Estos permitirán a la empresa alcanzar un adecuado resultado en el corto plazo y, especialmente, una correcta adaptación al entorno.

b) Estrategias

La selección de la estrategia más adecuada por parte de los directivos, permitirá que los fines y objetivos de la organización sean alcanzados.

“La contabilidad de dirección estratégica, de acuerdo con el diagnóstico elaborado, plantea y valora las diversas opciones alternativas disponibles en cada momento, a fin de que se pueda elegir la estrategia que resulte más conveniente para obtener ventajas competitivas sostenidas.” (Álvarez López, 1995:26)

c) Planificación

La formulación de los objetivos, la selección de las estrategias y su desarrollo, pueden resultar de un proceso más o menos formalizado con el establecimiento de planes y programas de desarrollo. En este sentido, se identifican tres niveles básicos de planificación: estratégica, táctica y operativa.

“En cualquier caso, la gestión se debe enfocar de modo proactivo, en busca de la excelencia empresarial.” (Álvarez López, 1995:27)

d) Control

El control constituye el último eslabón del modelo. La retroalimentación hace que el control también pueda considerarse la primera etapa del modelo.

“Todo este proceso directivo y en especial el control debe promover a la motivación del personal y a la mejora continua que permita un aumento de la competitividad.” (Álvarez López, 1995:27)

Con este estilo, la alta dirección adopta una clara actitud estratégica, centrándose en el análisis y valoración de las diferentes opciones alternativas y en la selección e implementación de la estrategia elegida, la cual debe conducir a que la empresa alcance los objetivos planteados, siguiendo un proceso total y coherente de planificación y control (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a)

3.5 - Decisiones estratégicas

Las decisiones estratégicas poseen diversas características que pueden ser resumidas como sigue (Wilson,1991):

a) se circunscriben al conjunto de actividades de una organización y, en este sentido, están relacionadas con su entorno, tanto interno como externo;

b) consideran las oportunidades que se presentan en el sector, para buscar una relación de éstas con las actividades desarrolladas por la organización;

c) tienen en cuenta los recursos de que dispone la organización, los cuales deben ser contrastados con sus actividades;

d) sufren la influencia de los valores y expectativas de los responsables en la elección de la estrategia implantada;

e) influyen la dirección de la organización en un horizonte temporal de largo plazo;

f) aceptan un gran número de variables, tornándolas complejas por naturaleza.

Las decisiones estratégicas siguen, básicamente, el esquema siguiente:

1º - Identificación de un problema para el cual se ha de buscar una solución. Este puede ser, por ejemplo, aprovechar una oportunidad detectada en el entorno, neutralizar una amenaza, superar un momento de crisis,etc

2º - Selección de las posibles opciones alternativas que contribuyan a afrontar adecuadamente el problema detectado.

3º - Valoración y análisis de las opciones alternativas escogidas, teniendo en cuenta los beneficios esperados y los riesgos que pueden suponer.

4º - Elección de la estrategia considerada por la dirección como adecuada para solucionar el problema planteado.

3.6 - Competitividad y ventaja competitiva

La competitividad representa la capacidad que tiene una determinada empresa de competir en su sector de actividad actual o potencial, fabricando productos con niveles de calidad específicos, para atender a mercados determinados.

Significa tanto su posición en el mercado con relación a la competencia, como su condición de sostener la competencia con otras empresas del sector, de forma duradera (Haguenauer, 1989; Bueno, 1991).

“La competitividad no es más que la manera de expresar la posición relativa de la empresa en su sector o en su entorno competitivo.” (Bueno, 1991:114).

Existen cuatro ideas básicas sobre las cuales se apoya la competitividad (Bueno, 1991):

a) la capacidad de transformación de las amenazas del entorno en oportunidades;

b) la búsqueda permanente del desarrollo de sinergias;

c) la lucha por la eliminación de pérdidas de productividad;

d) el desarrollo de la calidad de la gestión, comprendiendo: la calidad del producto, la tecnología, el personal, el marketing, etc.

El conocimiento de la posición competitiva actual de la empresa obtenida a través del diagnóstico de la misma es fundamental para la selección e implementación de futuras estrategias.

Como el entorno presenta gran volatilidad y turbulencia, eso exige que el diagnóstico sea permanente y evolutivo (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1992a).

Las empresas están buscando, permanentemente, formas de aumentar su competitividad global. Ello implica (Both, 1992):

a) capacidad para conseguir y mantener una ventaja competitiva respecto a sus competidores, nacionales e internacionales;

b) condiciones de prestar un servicio de calidad a un grupo específico de clientes (nicho de mercado). El producto ofrecido debe tener un valor para el cliente superior al de sus competidores;

c) condiciones de obtener unos beneficios que satisfagan a sus accionistas y permitan invertir en la búsqueda de nuevas ventajas competitivas.

Para alcanzar una competitividad global, hay que tener en cuenta los cinco componentes críticos siguientes:

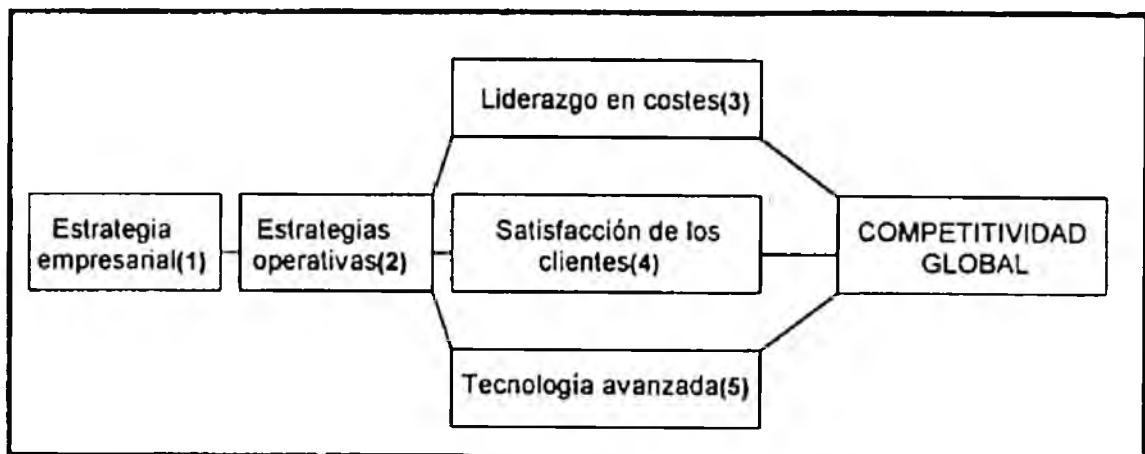


Figura nº 15 - El camino hacia la competitividad global

(extraído de Rupert Booth, 1992:5)

(1) La correcta selección de la **estrategia empresarial** entre las varias opciones y alternativas y, su eficiente implementación y desarrollo, son fundamentales para que la empresa obtenga alguna ventaja competitiva. Ello requiere que las fuerzas o puntos fuertes de la empresa sean aplicados de forma racional, para la corrección de sus puntos débiles, para minimizar las amenazas que emanan del entorno y aprovechar en el momento oportuno las oportunidades detectadas en el mismo.

En este componente, deben ser considerados:

- a) los mercados objetivo y los segmentos de mercado;
- b) las necesidades y el modo como se comportan los clientes;
- c) la posición competitiva relativa;
- d) la capacidad interna de la empresa;
- e) la integración de las diversas actividades en el ámbito de la empresa;

f) la intención estratégica de la empresa.

(2) Las **estrategias operativas**, se derivan de la estrategia empresarial adoptada. Esta debe, por tanto, apoyarse en las estrategias operativas implementadas y desarrolladas en cada área funcional de la empresa, como: aprovisionamiento, producción, distribución.

Las estrategias operativas sirven, además, para conectar la implementación táctica con la estrategia empresarial.

Los aspectos que aquí deben ser considerados, son:

- a) el coste;
- b) la calidad;
- c) la flexibilidad;
- d) la fiabilidad; y
- e) la innovación.

(3) La estrategia de **liderazgo en costes** es esencial siempre que la empresa desee competir en precios. Lo que busca, es el suministro de productos de calidad al menor coste posible.

Una vez que la empresa adopte esta estrategia, se requiere que todos sus estamentos, desde la alta dirección hasta los empleados de menor categoría, trabajen en el sentido de reducir permanentemente los costes

El poseer un liderazgo en costes permite a la empresa:

- a) vender sus productos a precios más bajos incrementando, en consecuencia, su cuota de mercado;
- b) acceder a nuevos mercados y obtener ventajas competitivas

c) utilizar su capacidad de autofinanciación para aumentar la innovación y mejorar la calidad;

d) proporcionar mayores beneficios para sus accionistas.

La estrategia de reducción de costes puede apoyarse en la gestión de la calidad total, en la técnica de *benchmarking* y en la gestión basada en las actividades (ABM), que contribuye a reducir o eliminar las actividades innecesarias, optimizando las demás, ya sea por la reducción de sus costes o por el aumento de su valor añadido.

(4) La satisfacción de los clientes es fundamental si la empresa pretende alcanzar la excelencia empresarial. Ello implica suministrarles los productos que realmente necesitan, con la calidad requerida, a un precio justo, observando el plazo de entrega establecido y ofreciéndoles un adecuado servicio posventa.

(5) La utilización de tecnologías avanzadas, ya sea en los procesos, productos o en información, contribuye de forma decisiva a que la empresa pueda suministrar mejores productos y servicios, en el lugar, plazo y precio más adecuados.

Cuando una empresa presenta características que la diferencian de los competidores actuales o potenciales, reduciendo los costes de los productos a vender, o posicionándose de forma que pueda alcanzar sobreprecios superiores a aquéllos, significa que la misma cuenta con una ventaja competitiva frente a sus competidores.

La empresa tiene que luchar por crear y mantener una ventaja competitiva frente a sus competidores, constituyendo ésta la base toda del proceso estratégico. Las estrategias genéricas, como liderazgo, diferenciación y enfoque, que permiten a una empresa obtener ventaja competitiva, representan las formas a través de las cuales la misma puede crear valor para sus clientes.

Para conocer como es el proceso de creación de valor dentro de la empresa, es necesario analizar todas aquellas actividades que componen lo que se denomina la **cadena de valor** (Porter,1980).

También es muy importante identificar cómo la creación de valor está integrada con las cadenas de los proveedores y clientes(Bueno,1994).

La estrategia empresarial correctamente adoptada por una empresa, es lo que le permite obtener una ventaja competitiva. Para ello, es esencial que la misma tenga a su disposición información relevante y oportuna acerca del entorno, que le permita identificar claramente sus oportunidades y sus amenazas. El enlace de esta información con la obtenida en la propia empresa contribuye a que se fije su posición competitiva y, lo que es aún más importante, permite que ésta sea mejorada (Álvarez López y Blanco Ibarra,1990a).

En términos de corto plazo, existen dos posibilidades que pueden llevar a una empresa a disfrutar de una ventaja competitiva (Álvarez López y Blanco Ibarra,1993a):

1 - La estrategia de liderazgo en costes, que le permite vender un producto que sea igual al de sus competidores, pero a un precio menor.

2 - La estrategia de diferenciación, que se caracteriza por la oferta de productos que tengan atributos mejores que los de la competencia, de acuerdo con la percepción de los clientes.

El objetivo de toda estrategia competitiva es alcanzar una ventaja competitiva que sea sostenible a largo plazo. Para que eso sea posible, se hace necesario un planteamiento y una valoración de las posibles opciones alternativas como base para que la dirección seleccione aquella estrategia que mejor conduzca a la consecución de los objetivos corporativos.

Dos supuestos básicos pueden, a este respecto, ser referidos (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a):

1- La estrategia de liderazgo en costes

Esta estrategia puede consistir en los planteamientos siguientes:

a) una reducción generalizada de costes que se extiende a todos los procesos de la empresa, a través del empleo de un buen sistema de control y/o de una estrategia de crecimiento, por expansión o diversificación, que permita aprovechar las oportunidades ofrecidas por el entorno.

Con esta estrategia, la empresa puede conseguir la reducción de sus costes por medio de sinergias y economías de escala (AECA, 1993) incrementando su cuota de mercado, eliminando competidores, etc ;

b) una reducción selectiva de los costes, a través de la implantación del sistema ABC, que permite una determinación más correcta de costes y del

uso racional del ABM, que propicia la supresión de aquéllas actividades que no generan valor añadido para el cliente, además de optimizar las restantes. Con ello se logra la disminución de costes y el incremento de la eficiencia de la empresa.

Tanto la reducción generalizada como selectiva de costes proporcionan a la empresa la posibilidad de obtener costes inferiores a los de la competencia, contribuyendo al incremento de los beneficios.

Por otro lado, la obtención de mayor rentabilidad, puede permitir a la empresa destinar una parte de los beneficios a reinvertirlos para conseguir un aumento de su ventaja competitiva, bien sea utilizando la gestión de la calidad total, el *benchmarking*, la metodología justo a tiempo, etc.

2 - La estrategia de diferenciación

Si la empresa es diferenciada, ello puede contribuir a que sea más rentable al permitir aumentar el número de sus clientes y, estar éstos dispuestos, en general, a pagar más caro por un producto que sea diferenciado.

No sólo la calidad del producto actúa como un factor diferencial, sino que otros elementos pueden y deben ser considerados, como

- a) la identificación con la marca;
- b) el nivel del servicio prestado a los clientes;
- c) los canales de distribución utilizados;
- d) la especialización (producto - nicho de mercado);
- e) el liderazgo en tecnología, etc.

3.7 - El proceso de planificación y control de la estrategia

La planificación estratégica tuvo lugar en las grandes organizaciones, cuando éstas empezaron a sentir....

“la necesidad de perfeccionar sus procesos de planificación y mantenerse vigilantes en cuanto a posibles modificaciones futuras.” (Hayasi, Nakamura y Escrivão Jr., 1996:153)

Los mencionados autores señalan que la planificación estratégica toma en consideración la existencia de un entorno en que predominan el cambio y la turbulencia, exigiendo....

“un proceso continuo de formulación y evaluación de objetivos, basado en un flujo de informaciones sistemáticas sobre las transacciones entre el entorno y la organización, capaces de determinar cambios en la misión socioeconómica de la empresa.”

La planificación estratégica es fundamental para una adecuada implementación y control de la estrategia seleccionada, así como para servir de base a la planificación operativa anual. Ello implica que la empresa disponga de un sistema contable capaz de elaborar, interpretar y comunicar la información, tanto de origen interno como de origen externo, necesaria para apoyar la planificación (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a).

El proceso global y coherente de planificación y control, que debe ser liderado y coordinado por la contabilidad de dirección estratégica (CDE) en forma pluridisciplinar, se compone de las siguientes etapas principales que caracterizan la propia metodología de la dirección estratégica:

1 - Análisis externo

Representa el diagnóstico, tanto del entorno como del sector específico de la empresa. A través del análisis externo, son identificadas las

oportunidades y amenazas que pueden repercutir de forma positiva o negativa sobre la actividad de la empresa. Ello permite que la misma esté preparada para aprovechar las oportunidades y, en su caso, neutralizar las amenazas detectadas.

Bueno (1991:175) presenta algunas variables del análisis o diagnóstico externo. Estas son:

***- El progreso técnico**

- La demanda (según los sectores del campo de actividad)
- La competencia (según los sectores del campo de actividad)
- El potencial industrial (nuevos sectores para la empresa)
- Las instituciones y las culturas de las organizaciones.”

2 - Análisis interno

Representa el diagnóstico de la empresa y su posicionamiento respecto a la competencia. Este análisis posibilita la identificación de las fuerzas y debilidades de la empresa. Conociendo sus fuerzas, la empresa puede tratar de aprovechar al máximo las oportunidades ofrecidas por el entorno y, el conocimiento de sus debilidades, le permite neutralizar o minimizar las posibles amenazas detectadas

Las variables del análisis o diagnóstico interno, según Bueno(1991: 175) son las siguientes:

***- Los productos**

- La organización comercial
- La investigación y desarrollo
- La estructura financiera
- El estilo de dirección
- Las técnicas de gestión
- El sistema humano.”

Estas dos etapas, que componen el diagnóstico de la empresa, en su ámbito interno y externo, son necesarias para formular los objetivos de la organización como se puede observar en la figura siguiente:

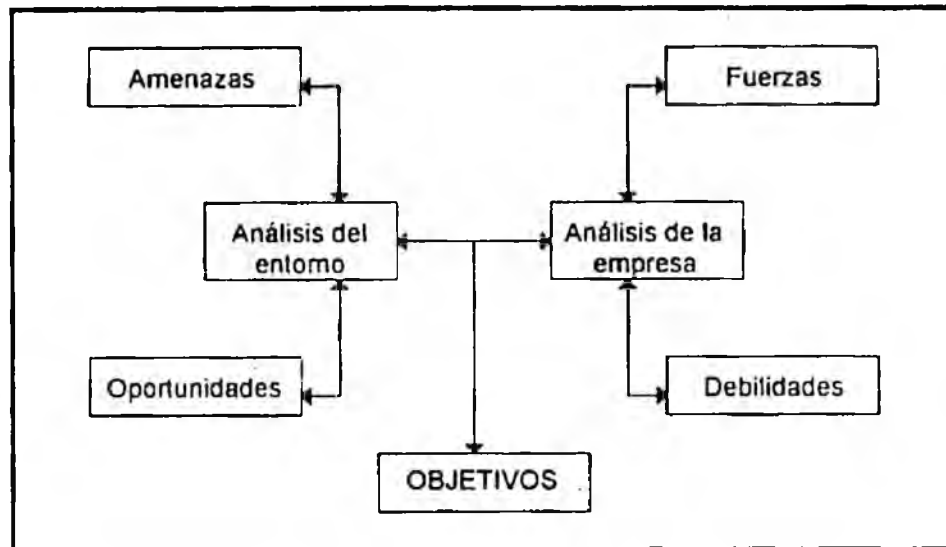


Figura nº 16 - Diagnóstico de la empresa

(extraído de Álvarez López, 1988:466)

3 - Definición de fines, objetivos y metas a largo, medio y corto plazo

Representa la parte esencial del proceso de planificación y control. Es muy importante, en esta etapa, conseguir la convergencia de las metas individuales a corto plazo de los ejecutivos y, que éstas, a su vez, estén en sintonía con los objetivos de los diversos grupos sociales existentes en la empresa, los cuales deben ser coherentes con la misión y fines de la organización a largo plazo. Al establecerse los objetivos, debe tenerse en cuenta la persecución de los mejores resultados posibles, especialmente, a largo plazo.

4 - Formulación y selección de estrategias

La formulación y evaluación de las diversas opciones alternativas y la selección de las estrategias, deben ser coherentes con los fines, objetivos y metas establecidos, permitiendo al mismo tiempo, que la empresa alcance una correcta adaptación a su entorno, tornándose, en consecuencia, cada vez más competitiva y eficiente

5 - Planificación de los recursos necesarios

Para llevar a cabo, con los mejores resultados posibles, la estrategia elegida, es necesario planificar los recursos necesarios capaces de conducir a la consecución de los fines, objetivos y metas establecidos

6 - Implantación de la estrategia seleccionada

Significa transformar el plan estratégico en resultados que sean coherentes con los objetivos pretendidos. La implantación se hace a través de la planificación funcional a medio plazo, en la cual se determinan las inversiones a ser efectuadas, así como la obtención de los recursos financieros que les correspondan, siguiéndose la planificación táctica y operativa a corto plazo.

7 - Control y seguimiento de la estrategia implementada

Este se hace a través de una adecuada programación y presupuestación anual y, su correspondiente control operativo y de gestión

Como señalan Álvarez López y Blanco Ibarra (1990a:316)

“El sistema de planificación y control representa un proceso de aprendizaje permanente, un medio de implementación de las nuevas técnicas de fabricación y de gestión, un vehículo para la optimización de resultados y para asegurar la viabilidad de la empresa.”

3.8 - El sistema de planificación estratégica

La instrumentación del establecimiento y desarrollo de las estrategias adoptadas para la consecución de los objetivos corporativos se hace a través del proceso de planificación estratégica.

Anthony (1990:45) define la planificación estratégica como siendo:

“El proceso de determinación de las metas de la organización y de las estrategias adecuadas para alcanzarlas.”

La planificación estratégica representa un importante medio para la conducción armónica del trabajo de las personas dentro de la organización, para conseguir los objetivos de crecimiento, complejidad, desarrollo, etc., o sea, optimizando la relación de la organización con su entorno (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b; Oliveira, 1994).

Se puede establecer el siguiente esquema para representar el sistema de planificación estratégica:

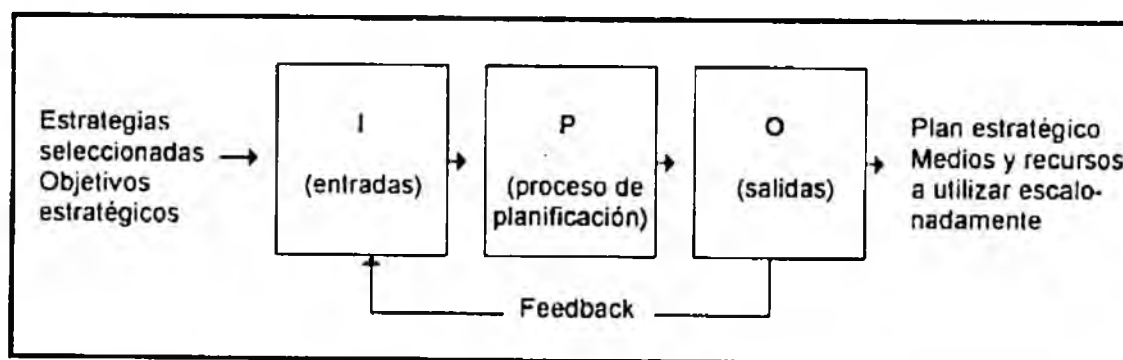


Figura nº 17 - Sistema de planificación estratégica

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b:482)

La importancia del plan estratégico radica en que el mismo representa aquello que realmente se quiere conseguir y no simplemente una previsión de lo que puede venir a ocurrir.

Más importante que el propio plan en sí es el proceso de planificación, teniendo en cuenta el mundo complejo y cambiante en que las empresas deben desarrollar sus actividades actualmente. El proceso implica una acción de aprendizaje.

“Es un camino de evolución cada vez más participativo y flexible, capaz de conducir a la excelencia empresarial.”(Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b:483).

Con la implementación de la planificación estratégica, la empresa se capacita para (Oliveira,1994):

- a) conocer y hacer un uso más adecuado de sus puntos fuertes,
- b) conocer y atenuar o eliminar sus puntos débiles;
- c) conocer e intentar obtener ventajas con las oportunidades ofrecidas por el entorno;
- d) conocer y evitar posibles amenazas externas.

La planificación estratégica debe contemplar la medición de índices de actuación cualitativos para facilitar el control de la gestión, como son

- a) el grado de satisfacción de los clientes,
- b) la cuota de participación en el mercado, tanto en términos absolutos, como relativos;
- c) la tasa de innovación y perfeccionamiento de la calidad,
- d) los plazos de entrega de los productos,

- e) los precios de venta;
- f) los servicios posventa.

3.9 - El sistema de planificación táctica y operativa

La planificación táctica (anual) que sirve de base a la implementación de la estrategia seleccionada, obtiene su *input* a través del *output* de la planificación estratégica. del mismo modo, el *output* de la planificación táctica representa el *input* de la planificación operativa (más corto plazo) (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b).

Con ella, se posibilita alcanzar la optimización de áreas específicas de resultados y no del total de la empresa (Oliveira, 1994).

La planificación táctica se concreta a través de las tres fases siguientes (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b):

1 - Establecimiento de los objetivos tácticos y operativos de mejora continua como base para alcanzar los objetivos estratégicos.

2 - Establecimiento de las alternativas en aprovisionamiento, fabricación y distribución; evaluación de las opciones y elección de los programas que permitan conseguir los objetivos tácticos y operativos planteados.

3 - Elaboración de los presupuestos operativos que contemplen cada programa y de los presupuestos maestros que sintetizan toda la actividad.

El sistema de planificación táctica y operativa puede ser esquematizado de la siguiente forma:

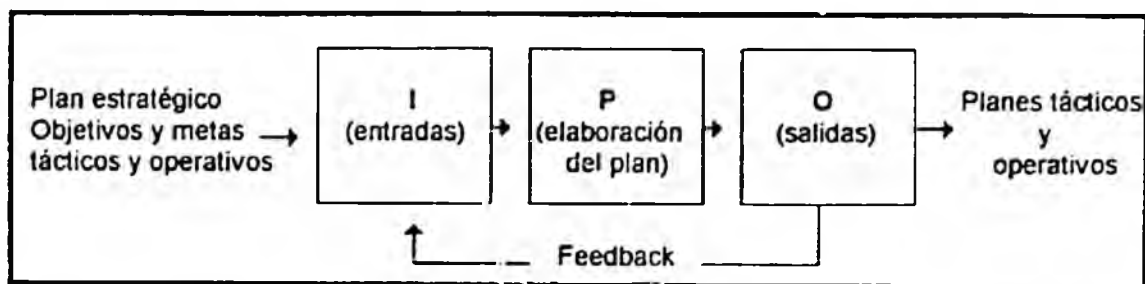


Figura nº 18 - Sistema de planificación táctica y operativa

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b:483)

Cada programa tendrá su plazo de ejecución debidamente fijado y un responsable de ejecución.

3.10 - El sistema de control de gestión

La selección de la mejor estrategia y la planificación adecuada de su desarrollo deben ser comprobadas con la debida frecuencia, si se desea alcanzar la excelencia empresarial. Eso se hace a través del sistema de control cuyas acciones van encaminadas a verificar(Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b):

a) En lo que respeta al control estratégico, si se mantienen válidas las condiciones e hipótesis consideradas con ocasión de la formulación de la estrategia adoptada. En caso de cambio, habrá que modificar la estrategia para aprovechar posibles nuevas oportunidades o, en su caso, neutralizar las amenazas detectadas.

b) En lo que respeta al control táctico y operativo, si el nivel de actuación alcanzado es resultado de una gestión desarrollada de acuerdo con las previsiones, o si están ocurriendo desviaciones importantes que puedan

poner en peligro la consecución de los objetivos planteados. En este caso, habrá que adoptar las decisiones necesarias para la corrección de las ineficiencias, si existieran, o llevar a cabo la debida adaptación de los objetivos y programas a los cambios habidos.

Como se observa, el control de gestión constituye una actividad integrada entre la planificación estratégica y el control de las operaciones llevadas a cabo en la empresa.

El sistema de control puede ser esquematizado como sigue:

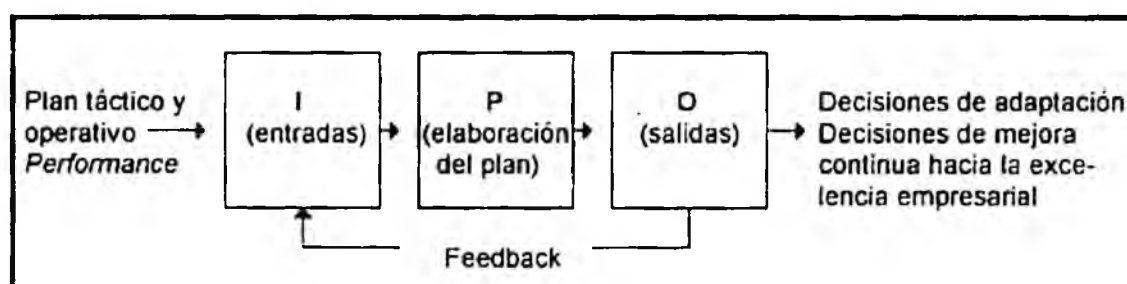


Figura nº 19 - Sistema de control de gestión

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b:485)

El control de gestión no debe basarse únicamente en medidas financieras, sino que debe tener en cuenta aspectos cualitativos, como:

- a) grado de satisfacción de los clientes;
- b) formación, motivación e integración de los trabajadores, etc.

La comparación entre el control estratégico y el control operativo puede ser visualizado en el cuadro siguiente:

Control Estratégico	Control Operativo
- Controla las acciones - Es básicamente competitivo - Tiene un contenido básicamente cualitativo - Controla previsiones y programas - Tiene un enfoque externo - Implica capacidad creativa - Es realizado por la alta dirección - Es flexible y dinámico - Es un control "in-via"	- Controla los resultados - Es básicamente financiero - Tiene un contenido especialmente cuantitativo - Controla objetivos y presupuestos - Tiene un enfoque interno - Implica capacidad de análisis - Es realizado por la estructura en todos los niveles - Es rígido y estructurado - Es un control "ex-post"

Cuadro nº 4 - Diferencias entre el control estratégico y el control operativo

(extraído de F.Romero,1992;recogido en Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b:485)

El control estratégico ofrece algunas ventajas, entre las cuales pueden destacarse (Álvarez López y Blanco Ibarra,1993c):

a) El período de control es anticipado, puesto que la validez de los planteamientos y de los programas establecidos son tenidos en consideración antes de su realización.

b) Lo que se está juzgando no son exactamente los resultados de las decisiones, sino las propias decisiones en sí.

c) La validez del plan se mantiene constante, una vez que su actualización se hace a través del control estratégico.

d) La mentalidad estratégica es mantenida y fomentada, especialmente, la visión de largo plazo.

e) El equipo encargado de la planificación consigue incrementar su eficiencia, contribuyendo de forma más efectiva al proceso empresarial de mejora continua.

Para Fernández Romero (1992), el control estratégico se constituye en un nuevo tipo de control que se destina al análisis de:

- a) los fines establecidos por la corporación y su validez actual;
- b) la posición competitiva de la empresa en el entorno en que actúa;
- c) la validez de los pronósticos efectuados y de las hipótesis formuladas;
- d) cómo las estrategias seleccionadas están impactando en la actuación de la organización y en el comportamiento de los competidores;
- e) la previsión con que los programas fueron elaborados, cuya medición es efectuada a través de su ejecución;
- f) contingencias que vayan a ocurrir y que no estaban previstas.

3.11 - Bibliografía

A E C A (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 6 - *Crecimiento de la Empresa: Modalidades y Estrategias*. Madrid, AECA, 1993.

ALVAREZ LOPEZ, José. "Contenido esencial de la contabilidad directiva". *Técnica Contable*, vol. XL, 1988, pp.457-477.

....."Obtención y análisis de información estratégica para apoyar la adopción de decisiones". En el libro *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones*. Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, ed. J.Broto Rubio, 1995, pp. 25-42.

..... y BLANCO IBARRA, Felipe. "La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990a, pp.305-318.

....."Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992a, pp.21-36.

....."La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993a, pp.769-786 y 800.

....."Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993b, pp.469-486 y 494.

....."La contabilidad de dirección estratégica como apoyo a la excelencia empresarial". Capítulo 16 en el libro *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. Madrid, AECA, 1993c. (Emma Castelló Taliani, coordinadora).

ANSOFF, H. Igor. *A nova estratégia empresarial*. São Paulo, Editora Atlas S/A, 1990.

..... y McDONNEL, E. *Implanting strategic management*. Prentice Hall, 1990, citados en Ventura Victoria, 1994, op.cit.

ANTHONY, R.N. *El control de gestión*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1990.

BOOTH, Rupert. "The new competitive order". *Management Accounting*. U K november 1992, pp.34-36.

BUENO CAMPOS, Eduardo. *Dirección estratégica de la empresa: metodología, técnicas y casos*. Madrid, Ediciones Pirámide, S.A., 1991.

- *La estrategia de la empresa: treinta años de evolución teórica*. Documento IADE nº 35, febrero 1994.
- *La empresa como organización: teoría de la complejidad y nuevas formas organizativas*. Texto utilizado en las clases de doctorado de la Universidad de Deusto - San Sebastián, 1995.
- FERNANDEZ ROMERO, Antonio. "Control estratégico". *Revista Española de Planificación*, nº 4, junio 1992, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b, op.cit.
- HAGUENAUER, Lia. *Competitividade: conceitos e medidas. Uma resenha da bibliografia recente em ênfase no caso brasileiro*. Rio de Janeiro, UFRJ/IEI, 1989, citada en Clezio S.dos Santos, 1996, op.cit.
- HAX, A.C. y MAJLUF, N.S. *Strategic management: an integrative perspective*. New Jersey, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1984, citados en Ventura Victoria, 1994, op.cit.
- *The Strategy Concept and Process: A pragmatic approach*. New Jersey, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1991, citados en Ventura Victoria, 1994, op.cit.
- HAYASI, Celso; NAKAMURA, Mauro M. y ESCRIVÃO JR., Edmundo. "Estratégia empresarial e a pequena empresa". VIII Congresso Latino-Americano de Estratégia, agosto de 1995, UNISINOS, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1996, pp. 152-159.
- IUDICIBUS, Sérgio de. "Contabilidade gerencial: novos paradigmas". I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de custos. UNISINOS, novembro 1994, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp. 40-49.
- OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças de. *Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo, Editora Atlas S/A, 8ª ed., 1994.
- PORTER, Michael. *Competitive Strategy. Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York, Free Press, 1980.
- *Estrategia competitiva*. México, CECSA 1982, citado en Ventura Victoria, 1994, op.cit.
- SANTOS, Clezio S. "Considerações sobre o conceito de competitividade aplicado a pequenas empresas: um estudo de caso". VIII Congresso Latino-Americano de Estratégia, UNISINOS, agosto 1995, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1996, pp. 176-179.

VENTURA VICTORIA, Juan. *Análisis competitivo de la empresa un enfoque estratégico*. Madrid, Editoria Civitas, S.A., 1994.

WILSON, Richard. "Management Accounting, modelling and forecasting". *Management Accounting*, UK, vol. 69, nº 10, october 1991, pp.38-39.

CAPITULO 4

LA DIMENSION ESTRATEGICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

4.1 - LA GESTION ESTRATEGICA DE COSTES

4.1.1 - Introducción

4.1.2 - Definición y objetivos de la gestión estratégica de costes

4.1.3 - La cadena de valor

4.1.4 - Los inductores de coste

4.1.5 - Las ventajas derivadas de la utilización de la gestión estratégica de costes

4.2 - LA CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA

4.2.1 - Introducción

4.2.2 - Definición de la contabilidad de dirección estratégica

4.2.3 - Obtención e interpretación de información estratégica

4.2.3.1 - La valoración o análisis del entorno

4.2.3.2 - La valoración o análisis de la organización

4.2.3.3 - Determinación de la posición competitiva de la organización

4.2.4 - Objetivos de la contabilidad de dirección estratégica

4.2.5 - El responsable de la contabilidad de dirección estratégica

4.2.6 - Aplicaciones de la contabilidad de dirección estratégica

4.2.6.1 - El coste objetivo (*target costing*)

4.2.6.1.1 - Introducción

4.2.6.1.2 - Concepto y determinación de coste objetivo

4.2.6.1.3 - Características del coste objetivo

4.2.6.1.4 - Principios del coste objetivo

4.2.6.1.5 - Factores que influyen en el proceso del coste objetivo

4.2.6.2 - El cuadro de mando integral (*the balanced scorecard*)

4.2.6.2.1 - Introducción

4.2.6.2.2 - Las medidas de la actuación del cuadro de mando integral

4.2.6.2.3 - El cuadro de mando integral como sistema de gestión

4.2.6.2.4 - La estrategia y los indicadores del cuadro de mando integral

4.2.6.3 - La gestión basada en los grupos de interés (*stakeholders*)

4.2.6.3.1 - Introducción

4.2.6.3.2 - Planificación estratégica enfocada a los grupos de interés

4.2.6.3.2.1 - Introducción

4.2.6.3.2.2 - Estrategias

4.2.6.3.2.3 - Medidas de control de la actuación estratégica

4.2.6.3.3 - Evidencia empírica

4.2.6.3.3.1 - El sistema de medición de la actuación estratégica en el Banco de Montreal: estudio del caso

4.2.6.3.3.2 - Objetivos e inductores de la actuación

4.2.6.3.3.3 - El papel de la medición de la actuación

4.2.6.3.3.4 - La naturaleza de la medición de la actuación

4.2.6.3.3.5 - Atributos de la medición de la actuación

4.2.6.3.3.6 - La utilización del sistema de medición de la actuación estratégica

4.2.7 - Integración entre el cuadro de mando integral y la gestión basada en los grupos de interés

4.3 - Bibliografía

CAPITULO 4 - LA DIMENSION ESTRATEGICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION

4.1 - LA GESTION ESTRATEGICA DE COSTES

4.1.1 - Introducción

Una nueva manera de competir en términos globales, patrocinada por países como Japón, Taiwan, Corea de Sur, etc, causó en la segunda mitad de los años setenta un importante impacto sobre los más importantes países industrializados de occidente.

Se trataba de la implementación de lo que se denominó **filosofía de la excelencia empresarial**, basada en la utilización de nuevas y más avanzadas tecnologías de producción y de nuevas filosofías de gestión de las empresas (Nakagawa, 1993)

La situación competitiva en que se encontraban las empresas antes de 1970 y la que predomina en la actualidad puede ser visualizada en la figura siguiente:

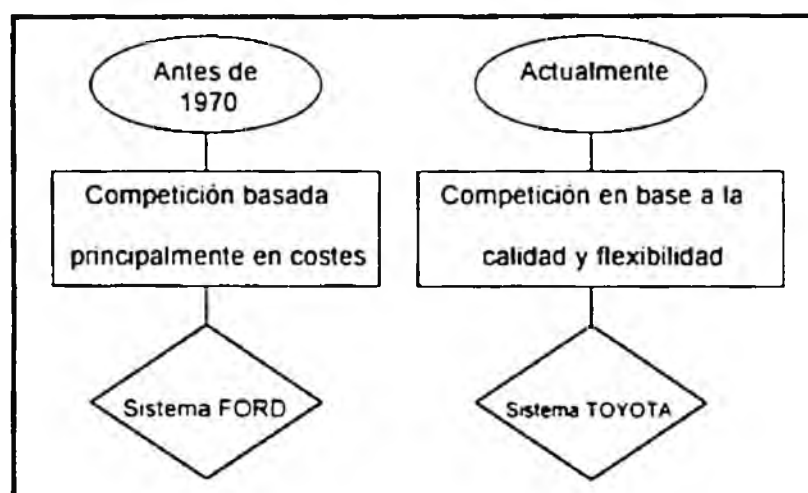


Figura nº 20 - La competencia empresarial

(Elaboración propia basada en Nakagawa, 1993:33)

La orientación de las empresas hacia ésta nueva realidad marcó su actuación a lo largo de los años ochenta y sigue, todavía, con gran intensidad.

Ello, dio paso a la implementación de la gestión estratégica de costes (*strategic cost management*), que tuvo su origen en los Estados Unidos de América, a raíz de los trabajos de Shank (1989) y Shank y Govindarajan (1989).

Contrariamente a los sistemas tradicionales de costes, la gestión estratégica de costes asume en su concepción una postura más proactiva, visiblemente orientada hacia la gestión y reducción de costes, a la planificación, etc. (Nakagawa,1993) y, trata de relacionar el papel de la información contable interna con el desarrollo y la implementación de las estrategias de negocios (Shank,1989;Shank y Govindarajan,1989).

Independientemente de la utilización de los conceptos de la gestión estratégica de costes, los cálculos e informaciones respecto a los costes históricos o actualizados seguirán haciéndose normalmente, una vez que la gestión estratégica de costes.....

“servirá para suministrar los parámetros que propician la evaluación de los cambios operativos llevados a cabo en la empresa, las variaciones de planes y estrategias, y mejora de la eficiencia y ejecución de actividades programadas.”
(Nakagawa,1993:42).

4.1.2 - Definición y objetivos

Shank (1989:50), propone una definición sobre gestión estratégica de costes que toma en cuenta la utilización por parte de los directivos de la empresa de.....

“la información de costes específicamente dirigida a una o más de las cuatro etapas del ciclo de gestión estratégica. Considerando la gestión de los negocios como un proceso cíclico continuo formado por cuatro etapas y jugando la información contable en cada una de ellas, un determinado papel.”

Las etapas a que se ha hecho referencia son las siguientes (Dardet, 1993; Shank y Govindarajan, 1993):

1 - Formulación de las estrategias

En esta etapa, la información proporcionada por la contabilidad sirve de base para el análisis financiero, el cual representa un punto muy importante para la evaluación de las alternativas estratégicas.

2 - Comunicación de las estrategias en toda la organización

Los informes procedentes de la contabilidad que ponen énfasis en los factores de éxito crítico constituyen la vía más importante para la difusión de la estrategia a través de la organización.

3 - Implantación de las estrategias

En esta etapa, los análisis financieros elaborados en base a la información obtenida en la contabilidad son decisivos a la hora de definir los procesos tácticos que más podrán ayudar a la empresa a alcanzar sus objetivos estratégicos.

4 - Control del desarrollo y de la implementación de la estrategia

El control es parte inherente de la información contable. La contabilidad de gestión debe adaptarse al contexto estratégico de la organización para que ésta pueda, a partir de las informaciones generadas por aquella, alcanzar la máxima eficiencia (Otley y Bery, 1980; Emmanuel. Otley y Merchant, 1991).

Así considerada la contabilidad de gestión, pueden extraerse tres importantes conclusiones (Shank y Govindarajan, 1993):

a) la contabilidad debe estar a servicio de la gestión, lo que equivale a decir que ella no es un fin en si misma. Sus técnicas o sistemas serán validados en función de su impacto sobre el éxito de la empresa;

b) técnicas o sistemas específicos deben ser adoptados teniendo en cuenta la finalidad para la cual es elaborada la información. Algunos análisis contables que son válidos para una determinada finalidad, no lo son para otra;

c) todos los sistemas contables deben presentar consistencia entre sus diversos elementos y, por supuesto, con el contexto estratégico.

J. Miller (1992:42), plantea la necesidad que tiene la información proporcionada por el sistema de costes de ajustarse a los objetivos estratégicos dentro de una visión de la gestión de costes basada en la filosofía de la mejora continua.

Tomando como base esta premisa, el autor propone una definición de gestión estratégica de costes que toma en cuenta una serie de acciones que permiten:

“Planificar, gestionar, controlar y dirigir las actividades de un negocio para mejorar los procesos y productos, eliminar desperdicios y ejecutar sus operaciones y estrategias.”

Para Berliner y Brimson (1988) la gestión estratégica de costes posibilita la generación de informaciones útiles que permiten que la empresa utilice de forma lucrativa sus recursos, a través de la producción de productos

o servicios capaces de competir en términos de costes, calidad, funcionalidad y puntualidad en la entrega en el mercado global.

Navarro Castillo y Álvarez de Novales (1996:2), a su vez, definen la gestión estratégica de costes como:

“La provisión, análisis y optimización de los costes del Sistema de Creación de Valor de la empresa, en comparación con los costes de los Sistemas de Creación de Valor de sus competidores y de otras organizaciones relevantes, que se utilizan para desarrollar y mantener la toma de decisiones estratégicas de la compañía, particularmente en lo relativo al nivel y tendencia de los consumos de sus recursos.”

Seguendo a Nakagawa (1993), se puede definir la gestión estratégica de costes como un sistema de planificación y control que tiene como objetivos:

a) la identificación de los costes de los recursos utilizados en el desarrollo de las actividades relevantes de la empresa;

b) la determinación de la eficiencia y eficacia de las actividades llevadas a cabo en la empresa;

c) la identificación y evaluación de nuevas actividades que pueden contribuir a la mejora en el desarrollo de la empresa en términos futuros

Una contrastación entre la contabilidad de gestión convencional y la gestión estratégica de costes, permite constatar las discrepancias que existen entre estos dos conceptos:

	CONTABILIDAD DE GESTION TRADICIONAL	GESTION ESTRATEGICA DE COSTES
Orientación	Interna	Interna/externa
Concepto de inductor de coste	Un único inductor, el volumen	Múltiples inductores de coste - Estructurales: el coste estará en función de la estructura para competir - Ejecucionales: el coste estará en función de la habilidad de la dirección para ejecutar las estrategias
Filosofía de la reducción de los costes	Reducir costes a lo largo del proceso	Centrar la reducción en el análisis de los inductores de coste de cada actividad de valor Explotar los eslabones con los proveedores Explotar los eslabones con los clientes Gastar para ahorrar
Señales para las decisiones estratégicas	Ninguna realmente aparente	Identificar inductores a nivel de cada actividad individual y desarrollar las ventajas de costes/ diferenciación para controlar las causas del coste mejor que la competencia

Cuadro nº 5 - Contrastación entre la contabilidad de gestión tradicional y la gestión estratégica de costes

(extraído de Dardet Espejo, 1993:154, recogido de Shank y Govindarajan, 1992:20)

4.1.3 - La cadena de valor

El seguimiento de los costes en el sistema de costes tradicional se ha basado en la noción de valor añadido que considera la diferencia existente entre el precio de venta y el coste de compra de los materiales (Govindarajan y Shank, 1990).

El seguimiento de los costes en una estructura de gestión estratégica de costes requiere la adopción de una visión interna y externa de la empresa, denominada cadena de valor. Se trata de un conjunto de actividades estratégicas que la empresa lleva a cabo en sus distintas áreas funcionales y

que son relevantes para la comprensión del comportamiento de sus costes, así como de sus fuentes de diferenciación existentes y potenciales.

Dichas actividades son aquellas que la empresa desempeña para diseñar, producir, llevar al mercado, entregar y afianzar sus productos (Porter,1987).

La representación gráfica de la cadena de valor es la siguiente.

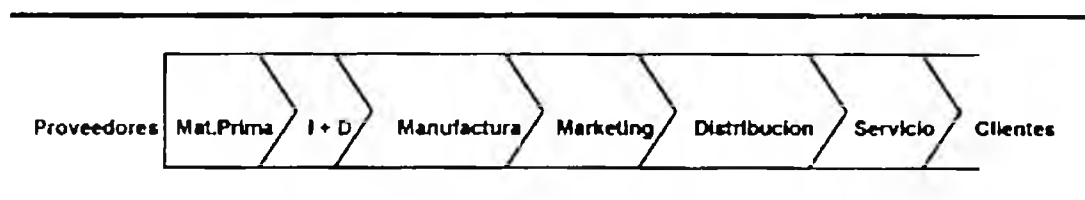


Figura nº 21 - Actividades de valor dentro de la empresa

(basado en Porter,1985)

La cadena de valor permite constatar la forma con que la empresa genera valor (cantidad que los compradores están dispuestos a pagar por aquello que la empresa les proporciona) a través de las actividades desarrolladas, radicando en ello su ventaja competitiva (Porter,1987)

Govindarajan y Shank (1990) al concordar con este punto de vista, lo justifican señalando:

a) Es arbitraria la distinción entre lo que supone compra de materiales para consumir en el proceso productivo de las demás compras de recursos necesarios al mismo.

b) Las relaciones que existen entre la empresa y sus proveedores no son estudiadas en el valor añadido, perdiéndose la oportunidad para reducir costes o incrementar la diferenciación.

c) Sólo a través de la interacción de las distintas actividades es posible alcanzar una ventaja competitiva completa.

“La cadena de valor de la empresa se encuentra, a su vez, encajada en un sistema que incluye las cadenas de valor de los proveedores y de los clientes. La empresa puede intensificar su lucratividad comprendiendo no sólo su propia cadena de valor sino, también, como sus actividades de valor se ajustan dentro de la cadena de valor de proveedores y clientes.” (Tachibana y otros, 1995:288-289).

Desde una perspectiva estratégica, el concepto de cadena de valor pone de relieve cuatro áreas que ayudan a impulsar los beneficios (Shank y Govindarajan, 1993):

1 - Vinculación con los proveedores

No son sólo los productos o servicios suministrados por los proveedores los que afectan la cadena de valor de la empresa sino, también, sus actuaciones (frecuencia y oportunidad de las entregas de material, envasado y embalado de los materiales) pueden impactar en dicha cadena de valor afectando, en consecuencia, los costes soportados. De igual forma, las actuaciones de la empresa (frecuencia y estabilidad de los pedidos, especificaciones particulares respecto al producto a ser suministrado) pueden impactar los costes de sus proveedores.

A través de una estrecha vinculación de la empresa con sus proveedores, es posible optimizar la *performance* de las respectivas actividades de tal forma que ambos salgan ganando.

El siguiente ejemplo ilustra lo expuesto:

Una empresa chocolatera que inicialmente entregaba el chocolate a los confiteros en forma de barras de 10 libras debidamente envasadas, pasó a

suministrar el chocolate en forma líquida lo que le trajo un ahorro respecto a los costes de moldeado y envasado, a la vez que los confiteros ahorraron los costes de desenvasado y derretido de las barras (Hergert y Morris.1989).

2 - Vinculación con los clientes

Al concluir el análisis de los costes con las ventas, se pierden todas las oportunidades de explotar la vinculación que puede y debe existir entre la empresa y sus compradores. La vinculación con los clientes es tan importante como la vinculación con los proveedores.

De la misma forma como ocurre con los proveedores, la interrelación con los clientes supone una oportunidad para que tanto la empresa como los compradores salgan ganando.

Shank y Govindarajan(1993:56) ponen el siguiente ejemplo:

“Debido a que el papel constituye algo más del 40% del total de los costes de una revista, resulta muy ventajoso conseguir que el fabricante de papel y la editora trabajen en conjunto para reducir costes. Ello puede ser posible, por ejemplo, con la adopción del concepto justo a tiempo para la entrega de papel del fabricante a la editora.”

3 - Vinculación del proceso dentro de la cadena de valor de la unidad de negocio

El análisis de la cadena de valor tiene en cuenta el hecho de que las actividades individuales de valor dentro de la empresa, no son en absoluto independientes, sino que por el contrario, son interdependientes

“En McDonald's, el período de una campaña promocional (una actividad de valor), influencia de forma significativa la capacidad de utilización en la producción (otra actividad de valor).” (Shank y Govindarajan.1993:56)

4 - Vinculación a través de la cadena de valor de una unidad de negocio dentro de la empresa

El análisis de la cadena de valor permite conocer el beneficio potencial proveniente de la explotación de vinculaciones entre actividades de valor a través de las distintas unidades de negocios.

Para construir y utilizar la cadena de valor, debe adoptarse una metodología que considere (Shank y Govindarajan, 1993):

a) La identificación de la cadena de valor de la empresa, de sus costes e ingresos y de cada elemento que compone el activo del balance para las actividades de valor.

La cadena de valor divide la empresa en sus distintas actividades estratégicas. Ello conlleva que el punto de partida para el análisis de costes sea la identificación de la cadena de valor de la empresa, asignación de costes, ingresos y activos para las actividades de valor. Estas actividades son justamente las que propician que la empresa, dentro de su sector industrial, produzca mercancías valoradas por los compradores.

b) El diagnóstico del orden de los inductores para cada actividad de valor

En el concepto de cadena de valor, múltiples inductores de coste entran normalmente, en acción. Además, los inductores se diferencian a través de las actividades de valor, contrariamente a lo que ocurre en la contabilidad de gestión tradicional, donde el coste es función, únicamente, de un inductor de coste que es el volumen

c) El desarrollo de una ventaja competitiva sostenible, ejerciendo un control de los inductores de coste superior al de sus competidores, o a través de la reconfiguración de la cadena de valor.

En lo que atañe al control de los inductores de coste mejor que los competidores, para cada actividad debe preguntarse (Shank y Govindarajan, 1993:60):

“-¿ Se pueden reducir costes en esta actividad manteniendo su valor constante para el cliente?

-¿ Se puede incrementar el valor para el cliente en esta actividad manteniendo los costes constantes?

-¿ Se puede reducir activos en esta actividad manteniendo costes y rendimientos constantes?”

Con el análisis sistemático de los costes, del valor para el cliente y de los activos en cada actividad, la empresa puede conseguir una diferenciación con ventaja en coste.

La empresa puede llevar a cabo lo anterior comparando su cadena de valor con la cadena de valor de sus principales competidores mediante *benchmarking*, lo que le permitirá adoptar las acciones necesarias para gestionar mejor que sus competidores su cadena de valor

Con una reconfiguración en la cadena de valor, la empresa puede alcanzar una mejora de la posición competitiva.

Turney (1991), a este propósito, apunta cuatro caminos que pueden conducir a la mejora de la posición competitiva y a la reducción del coste, a través de la modificación de la cadena de valor:

a) Reducir actividades

A través de la disminución del tiempo necesario al desarrollo de determinada actividad, la empresa puede disminuir los recursos necesarios implicando ello en reducción del coste.

b) Eliminar actividades

Ello puede ser posible a través de cambios en el proceso productivo o en los productos.

c) Seleccionar actividades

Ello puede alcanzarse introduciendo cambios en el diseño del producto o proceso.

d) Compartir actividades

Se puede obtener economías de escala llevando a cabo algunos cambios que permiten compartir actividades entre productos o unidades de negocio

4.1.4 - Los inductores de coste

El análisis de los inductores de coste se constituye en otro elemento clave en la gestión estratégica de costes, una vez que la gestión eficiente de los costes requiere la comprensión y actuación sobre aquellos elementos que determinan su aparición y afectan a su comportamiento.

Los inductores de coste son considerados determinantes estructurales del comportamiento del coste dentro de una actividad, difiriendo en el grado en el que una empresa los controla, es decir, una vez que una actividad haya sido

llevada a cabo, el inductor de coste contribuye a que su ejecución sea más o menos eficiente (Porter,1987;Bouquin,1993).

Los factores que determinan la eficiencia en el comportamiento de los costes de una actividad son (Porter,1987):

- a) La existencia de economías o deseconomías de escala
- b) El fenómeno de aprendizaje y su difusión en el conjunto de la industria.
- c) El modelo de utilización de la capacidad disponible.
- d) Los eslabones dentro de la cadena de valor
- e) Las interrelaciones entre las actividades de los proveedores y de los clientes
- f) Las interrelaciones entre actividades de unidades de negocios diferentes
- g) El grado de integración vertical existente
- h) El factor tiempo (¿ ser el primero a efectuar los movimientos o actuar como seguidor?)
- i) Las políticas discrecionales respecto a la configuración y gama de los productos ofertados, el nivel de servicio proporcionado, los canales de distribución utilizados,etc.
- j) La localización o ubicación de la actividad de valor
- l) Factores institucionales y legales

4.1.5 - Las ventajas derivadas de la utilización de la gestión estratégica de costes

La utilización del concepto de gestión estratégica de costes presenta una serie de ventajas frente a los sistemas tradicionales de costes. Entre otras, pueden ser mencionadas (Nakagawa, 1993):

1 - Eliminación de actividades que no añaden valor

La competición en el mercado global se presenta más favorable a las empresas que han adoptado una postura firme en la eliminación de todos aquellos costes de actividades que no añaden valor al producto, sin que sus atributos se vean afectados.

El concepto de valor no añadido es mucho más visible en el ámbito de las actividades relacionadas con la producción, como pueden ser materiales, productos en proceso y acabados que se encuentran parados dentro de la empresa. Los costes incurridos podrían ser reducidos o eliminados si, por ejemplo, la empresa adoptase un flujo continuo de los productos a través del proceso de producción.

2 - El sistema de contabilidad basado en las actividades

En la concepción de la gestión estratégica de costes está muy clara la idea de que son las actividades que se desarrollan en la empresa las causantes de los costes.

Con la utilización de la contabilidad por actividades, la empresa obtiene información sobre la actividad financiera y operacional de las actividades más relevantes llevadas a cabo en su ámbito.

El diseño conceptual de la gestión estratégica de costes debe, pues, basarse en la contabilidad por actividades, ya que es a través de ésta que son examinados y determinados puntos importantes como:

- a) la descripción del proceso productivo,
- b) el establecimiento de un denominador común entre la contabilidad de gestión, la medida de la actuación y la gestión de inversiones, y
- c) la visibilidad de aquellas actividades que no añaden valor

Es importante observar que transcurren en el ámbito de la empresa otras tantas actividades como, por ejemplo, ingeniería de proyectos, que permiten garantizar la continuidad de la misma, ya que tienen su énfasis en necesidades futuras de la empresa.

“Los costes asociados con estas actividades significan una inversión de la empresa para el futuro, debiendo ser incluidos entre los costes del ciclo de vida, tanto de los productos como de los procesos.” (Nakagawa,1993:46)

3 - Objetivos planteados por el mercado, incluyéndose el coste objetivo

La característica del coste objetivo es que él adopta el mercado como punto de referencia, determinándose el precio de venta necesario para alcanzar una deseada participación en el mismo.

Como se sabe, el coste inicial de un producto no sirve de base para el establecimiento de su precio de venta en sectores industriales competitivos. Lo que tiene que ocurrir es que el coste debe adecuarse a las condiciones de mercado para que la empresa pueda competir.

Según Nakagawa (1993:48) puede obtenerse la reducción de costes de dos formas distintas

"a) a través de una curva de aprendizaje durante los volúmenes iniciales de producción, en la medida que su proceso se está mejorando;

b) la empresa adopta una filosofía de perfeccionamiento continuo para eliminar los desperdicios."

4 - Mejora en el seguimiento de los costes a través de los informes de gestión

Los informes de gestión deben ser preparados en base a una correcta captación de los costes.

"Imputaciones globales e incorrectas de costes que tienen por base suposiciones inadecuadas sobre patrones de comportamiento de costes y relación de causa y efecto, distorsionan la información y llevan a los gestores a adoptar decisiones ineficaces."(Nakagawa,1993:48)

Por ello, determinándose la relación causa - efecto entre las actividades y la determinación del coste de los productos, se puede llegar a una mejor imputación de los costes, resultando en informes de gestión más adecuados

4.2 - LA CONTABILIDAD DE DIRECCION ESTRATEGICA

4.2.1 - Introducción

Las empresas vienen sufriendo en los últimos años una sensible reducción en sus márgenes de contribución, debido a la presión que la competición, cada vez más intensa, impone a los precios de venta practicados en el mercado, los cuales tienen que ser competitivos para que las empresas no pierdan su cuota de participación en el mismo.

Este hecho viene dominando las preocupaciones de los directivos los cuales saben que para hacer frente a tales desafíos tienen que buscar con insistencia el aumento del grado de competitividad de sus empresas para garantizar su supervivencia.

En este escenario, la contabilidad de gestión adquiere particular relevancia, pues es imprescindible que esté capacitada para proveer las informaciones estratégicas capaces de apoyar adecuadamente el proceso de toma de decisiones estratégicas, que a su vez, servirán para dirigir las acciones futuras de la empresa (Álvarez López y Blanco Ibarra,1993a)

Para lograr tal cometido, la contabilidad de gestión se ve obligada a desvincularse de la planta de la fábrica y mirar, también, hacia las cuestiones relacionadas con el mercado y los desafíos que de él emanan, además de enfocarse al valor añadido de la empresa frente a sus competidores (Bromwich,1990).

Así, se requiere de la contabilidad de gestión un atributo más que es el análisis de la actuación de la empresa en el mercado utilizando según Bromwich (1990:28):

“Variables estratégicas en un horizonte de decisión suficientemente largo para que la planificación estratégica sea exitosa.”

Para tornarse verdaderamente un instrumento de apoyo a las decisiones empresariales, la contabilidad de gestión debe, pues,

“evaluar el impacto del entorno externo tan bien como las interrelaciones financieras internas relevantes.” (Ward, 1992a:155).

Teniendo en cuenta que la dirección estratégica debe prestar la máxima atención al entorno externo y al desarrollo interno de la empresa, este área de la contabilidad de gestión asume, necesariamente, una dimensión estratégica, transformándose en lo que se viene denominando contabilidad de dirección estratégica (Ward, 1992a).

La necesidad de adopción por parte de la contabilidad de gestión de una dimensión estratégica, es también señalada por Blanco Dopico (1993:147) para quién la contabilidad de dirección estratégica:

“Se transforma en un modelo sintético de funcionamiento de la empresa, diseñado en base a las necesidades de la organización y la dirección estratégica y juega, por su contenido de descripciones e informaciones sobre consumo y valor, un papel decisivo en la gestión de la misma y en la búsqueda de las ventajas competitivas.”

Álvarez López y Blanco Ibarra (1993a), a su vez, justifican la existencia de este nuevo enfoque contable: la contabilidad de dirección estratégica, bautizada por Simmonds (1981) de **paradigma emergente**, mencionando que:

a) El análisis del entorno no encuentra acogida en el ámbito de la contabilidad interna;

b) la estrategia no ha sido considerada por la mayoría de los tratadistas en los fundamentos de la contabilidad de gestión;

c) el análisis interno y el análisis externo de la organización, no son tratados con el debido rigor, extensión y coherencia por la contabilidad de gestión.

4.2.2 - Definición de la contabilidad de dirección estratégica

Simmonds presentó en el Simposio del *Institute of Cost and Management Accountants* celebrado en Oxford, en el mes de enero del año 1981, un trabajo denominado Contabilidad de Dirección Estratégica (*Strategic Management Accounting*), en el cual propone la que habría de ser su primera definición:

“Es la provisión y análisis de los datos de contabilidad de gestión acerca de un negocio y de sus competidores para usarlos en el desarrollo y vigilancia de la estrategia del negocio, en particular los niveles y tendencias de los costes y precios, cantidades, cuota de mercado, *cash-flow* y la proporción demandada de los recursos totales de la empresa.” (Simmonds, 1981:26).

Como se observa, el autor enfatiza que la contabilidad de gestión debe estar pendiente tanto de lo que sucede en la empresa como en su entorno, con el fin de contribuir a la evaluación y desarrollo de la posición competitiva de cada unidad de negocio

Esta definición fue adoptada en 1982 por el Consejo del *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), como mencionan Álvarez López y Blanco Ibarra(1990a), y también, por los profesores George A.Pogue (1990) y Michael Bromwich (1990).

Este último conceptualiza la contabilidad de dirección estratégica como:

"La provisión y análisis de información financiera sobre los mercados de productos de la empresa y el coste y la estructura del coste de los competidores y la vigilancia de la estrategia de la empresa y de sus competidores en estos mercados en distintos periodos y con un énfasis en el largo plazo."(Bromwich, 1990:28).

La cuestión clave que aquí se pone de manifiesto es la que toma en cuenta la posición relativa de la empresa frente a sus competidores en función de las variables señaladas en las definiciones presentadas (Wilson, 1994).

Contemplada desde un enfoque sistémico, la contabilidad de dirección estratégica debe encargarse del aprovisionamiento, análisis y comunicación de información estratégica relevante y oportuna a la alta dirección, para que esta pueda adoptar de forma racional,

"las decisiones estratégicas y estructurales que sirvan de marco a las decisiones tácticas y operativas que pertenecen al campo de la contabilidad de gestión." (Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b:472).

Eso hace que la contabilidad de gestión sea sometida a una reorientación, posicionando en su centro la estrategia. Según Simmonds (1989) este enfoque considera dos puntos importantes:

1º - La información más valiosa para la dirección empresarial es aquella que aporta verdadera contribución para apoyar la toma de decisiones

estratégicas capaces de producir los cambios deseados en la posición competitiva de una unidad de negocio o segmento empresarial.

2º - La posición competitiva se construye o se destruye, por lo general, a través de los flujos y reflujos de muchos movimientos y contramovimientos que implican con frecuencia impactos individuales reducidos. Por ello, interesa ajustar la estrategia a adoptar con la mayor precisión posible, atacando y defendiéndose de los competidores.

Para Álvarez López y Blanco Ibarra (1992b:352), esta reorientación de la contabilidad de gestión hacia la estrategia,

“va mucho más lejos de lo que representa una simple adición de información para decisiones estratégicas y genera en suma un nuevo paradigma contable, que amplía notablemente el contenido tradicional del *management accounting*.”

Porter (1987) pone de manifiesto que el mayor éxito en el siglo XXI estará reservado a aquellas empresas que estuvieren en condiciones de disponer de la mejor información, la cual, a su vez, se obtiene valorando el entorno y la organización, resultando de su adecuada relación y enlace, la tercera parte que compone el diagnóstico de la empresa y, corresponde a la valoración de su posición competitiva actual.

A la contabilidad de dirección estratégica se le asigna la importante tarea de valoración de estas tres partes del diagnóstico empresarial (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1992a).

4.2.3 - Obtención e interpretación de información estratégica

La contabilidad de dirección estratégica analiza una serie de datos que tienen origen en tres fuentes principales (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b):

- a) En la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión;
- b) En el entorno y otras áreas económicas;
- c) En informes no financieros de la empresa.

Estos datos, una vez integrados y analizados, producen la información estratégica que permite determinar la posición competitiva de la empresa, necesaria para la elaboración de estrategias.

Las interrelaciones de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión con la contabilidad de dirección estratégica, aparecen reflejadas en la figura siguiente:

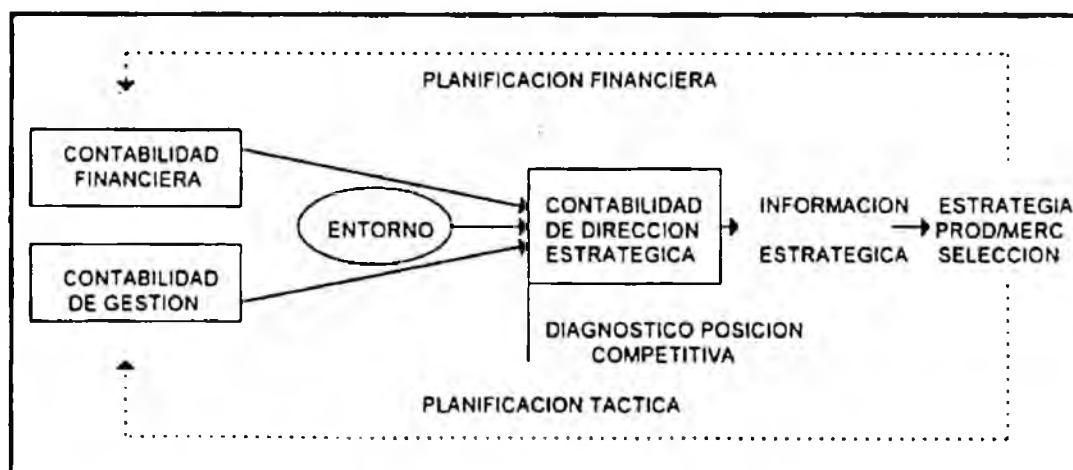


Figura nº 22 - Interrelaciones de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión con la contabilidad de dirección estratégica

(extraído de Álvarez López y Blanco Ibarra, 1991a:5)

4.2.3.1 - La valoración o análisis del entorno

La organización debe atribuir al entorno competitivo la gran importancia que éste realmente tiene, pues, si pretende obtener éxito en sus estrategias empresariales, es fundamental adaptarse a él como forma de garantizar su supervivencia.

El análisis del entorno debe tener en consideración todos aquellos elementos que puedan, de alguna forma, influir en la organización, lo que se constituye en una tarea bastante compleja, exigiendo para llevarla a cabo que sean elegidos los puntos juzgados de mayor relevancia con la finalidad de profundizar en su examen.

La amplitud y profundidad del análisis del entorno dependen, frecuentemente, de la naturaleza de la actividad industrial y del grado de conocimientos, vivencia y capacidad de juicio del analista.

Éste, lo que busca es la integral comprensión del entorno en el que compiten las organizaciones, tratando de identificar y analizar las oportunidades que él ofrece y deben ser aprovechadas al máximo por la empresa, bien así, las amenazas que de no ser adecuadamente neutralizadas, pueden significar un considerable riesgo para su supervivencia.

En el diagnóstico deben ser tenidas en consideración las fuerzas más cruciales identificadas por los investigadores, aconsejándose por eso segmentar el entorno según dichas fuerzas. Éstas son las siguientes (McNamee, 1988):

1 - Segmento competitivo

La organización se enfrenta constantemente con las fuerzas competitivas, las cuales, a su vez, cambian con mucha frecuencia, lo que exige que la misma sea sensible a estos cambios. Por ejemplo, la aparición de nuevos competidores puede suponer una seria amenaza.

Estos nuevos competidores tanto pueden comprender empresas de gran tamaño, que cuentan con substanciales recursos y que disfrutan de una posición de liderazgo en otros sectores de actividad, como pueden ser empresas de pequeña dimensión, pero que presentan ventajas competitivas en costes, frente a las actuales.

Porter (1980) al mencionar que la esencia del proceso de formulación de estrategias consiste en tratar con la competencia, sostiene que el grado de competencia de una industria se mueve en base a cinco fuerzas competitivas básicas que son:

- 1 La amenaza representada por nuevos participantes en la industria.
2. La intensidad que asume la rivalidad de los competidores ya existentes.
3. La presión de productos o servicios sustitutos.
4. El poder de negociación de los competidores
5. El poder de negociación de los proveedores.

La figura siguiente refleja estas fuerzas competitivas:

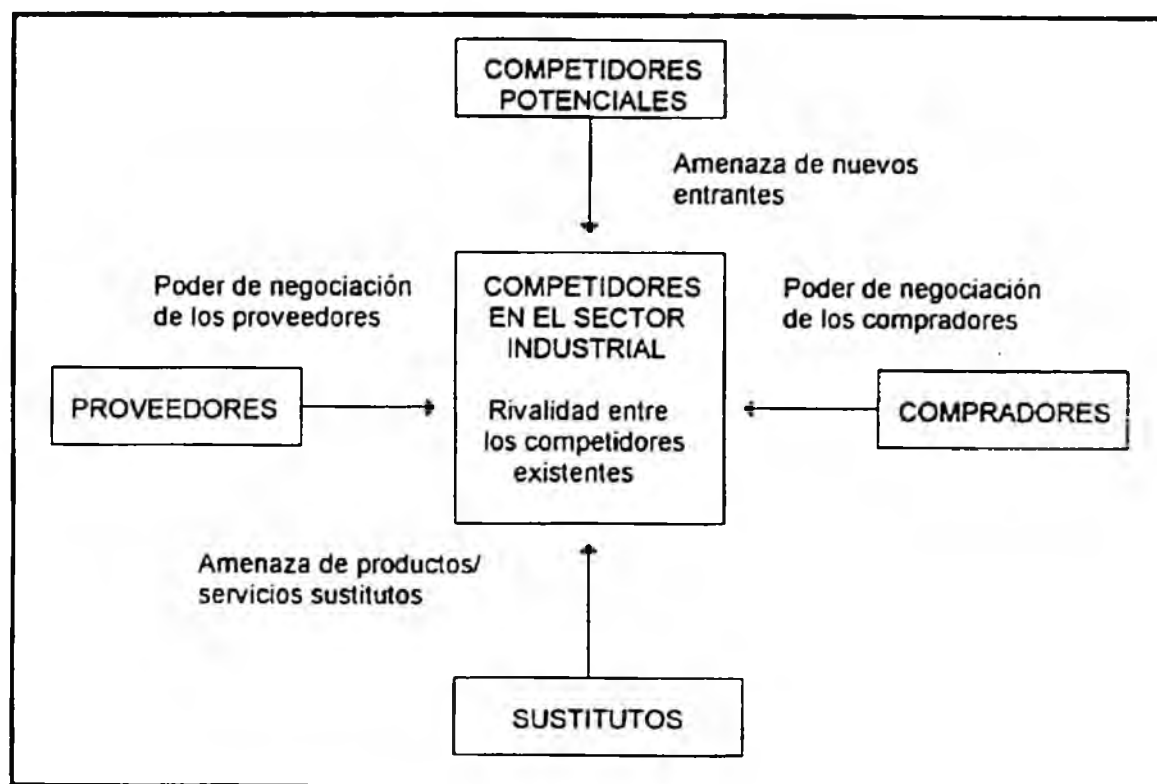


Figura nº 23 - Fuerzas competitivas básicas

(extraído de Michael Porter, 1980:24)

Las estrategias empresariales dependen de la sensibilidad de la organización frente a estas fuerzas competitivas y su habilidad de enfrentarse a ellas con eficacia.

2 - Segmento marketing

El segmento marketing tiene una estrecha relación con el segmento competitivo. Representa la capacidad de absorción por el mercado de los productos o servicios ofrecidos por la organización.

Un aspecto muy importante a tener en cuenta es el análisis del ciclo de vida de los productos de la empresa, como base para determinar la fase en que cada uno de ellos se encuentra: desarrollo, crecimiento, madurez o declive.

La supervivencia a largo plazo de la organización depende de la capacidad que tiene de adaptar sus productos a las necesidades o deseos de los clientes. Ello representa un aspecto esencial de la dirección estratégica.

Algunos elementos importantes del mercado lo constituyen los siguientes:

- su dimensión y opulencia,
- su índice de crecimiento,
- la cantidad de competidores y sus respectivos tamaños,
- las principales influencias en relación con las decisiones de compra.

los precios, las características de los productos, su modo de distribución y promoción

3 - Segmento economía

Con relación a este segmento, es importante la comprensión de los objetivos económicos nacionales y su respectiva transformación en políticas, como base para determinar los posibles efectos que pueden causar sobre la organización.

Desde el punto de vista del análisis estratégico, el segmento economía puede dividirse en las dos grandes áreas siguientes:

1. Economía mundial

La economía mundial ha de ser tomada en cuenta para constatar cómo su situación puede impactar en la economía nacional.

En el contexto de la economía mundial, pueden ser examinados varios indicadores del desempeño de los principales países como:

- ratios de inflación;
- ratios de crecimiento del PIB;
- niveles de empleo;
- tipos de interés, etc.

2. Economía nacional

El examen del contexto económico nacional pretende determinar como los objetivos nacionales y las políticas gubernamentales pueden interferir en las estrategias de la empresa. Los elementos a considerar son

- política fiscal,
- política monetaria,
- grado de inflación y su respectiva evolución,
- nivel de empleo, etc

4 - Segmento legal/gobierno

Las operaciones presentes o futuras de una organización están sujetas a sufrir impactos provocados tanto por la legislación nacional como internacional. Es el caso, por ejemplo, de barreras arancelarias contra la importación de ciertos productos.

Con el propósito de analizar el entorno, suele dividirse el papel del gobierno en dos categorías:

1 Actuación en favor de las empresas

- comprando bienes y servicios,
- impulsando las labores de I + D;

- contribuyendo con incentivos para el inicio de nuevos negocios ,etc.

2. Actuación inhibitoria en determinadas actividades

- controlando precios;
- protegiendo el medio ambiente;
- garantizando la salud y seguridad en el trabajo,etc.

5 - Segmento socio-cultural

A este respecto, cabe examinar cuáles son las influencias sociales que afectan o podrán afectar a la organización. En los cambios sociales pueden producirse ciertas oportunidades susceptibles de ser aprovechadas por la organización y ciertas amenazas para las cuales ésta debe estar atenta, con el fin de neutralizarlas

6 - Segmento tecnológico

Los cambios tecnológicos, a su vez, pueden tener importante repercusión en determinados sectores industriales afectando, por ejemplo, a los procesos productivos, las materias primas, los productos finales, los trabajos administrativos,etc

Como ocurre en los demás segmentos, el analista tendrá en consideración las oportunidades y amenazas al efectuar el análisis del entorno tecnológico

Siguiendo a Valle (1986,1991) se pueden añadir dos segmentos o ambientes más, que deben ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar el análisis del entorno:

1 - Segmento ecológico

Algunas actuaciones organizativas pueden verse condicionadas por aspectos como el clima o los recursos naturales.

2 - Segmento sindical

Algunas organizaciones dedican grandes esfuerzos en el análisis del ambiente sindical a causa de su capacidad de incidencia en la vida social política, económica, etc.

Los diversos segmentos mencionados conforman, por tanto, el entorno externo a las organizaciones e interactúan unos con otros, justificando su análisis a la hora de formular e implementar las estrategias

4.2.3.2 - La valoración o análisis de la organización

La organización es concebida como un elemento irregular en el entorno, es decir, ésta debe responder a los cambios que en éste ocurren, adaptándose a su forma

La contabilidad de dirección estratégica interviene en el análisis de la organización, valorando y estudiando las magnitudes económico-financieras que más se relacionan con el entorno. Estas son (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990b)

- Precio de venta y unidades físicas y monetarias vendidas
- Costes unitarios y totales
- Márgenes de contribución para cada producto o segmento lucrativo
- Beneficios, *cash-flow*, etc

Para efectuar el análisis de la organización, es necesario distinguir tres etapas que son:

1ª etapa - consiste en dividir la organización en las secciones consideradas más importantes para fines de análisis;

2ª etapa - consiste en analizar cada una de estas secciones, valorando sus fuerzas y debilidades;

3ª etapa - consiste en atribuir pesos específicos para cada sección, con el propósito de revelar su fuerza o debilidad.

El enfoque presentado parte de la suposición de que el total de la organización es representado por la suma de las secciones consideradas, lo que puede no ser verdadero.

El análisis de la organización, toma en cuenta las partes siguientes (McNamee, 1988)

1 - Cultura

En cada organización puede encontrarse una serie de valores y actitudes que se propagan en toda su extensión, haciendo que la gente tenga un comportamiento dirigido hacia la consecución de los objetivos de la misma.

A eso se le denomina cultura empresarial y la misma suele ser considerada en dos niveles:

1. La cultura corporativa global de la organización

La cultura corporativa puede ser caracterizada como (Ansoff, 1979).

- cultura estable
- cultura reactiva

- cultura anticipativa
- cultura exploradora
- cultura creativa

2. Las subculturas dentro de la organización

Muchas organizaciones se encuentran estructuradas en unidades estratégicas de negocios, en función de su diversificación. En éstas suelen existir culturas distintas como reflejo de las actividades y aspiraciones de las subdivisiones, y tienen relación con la tecnología o trabajo de la división

2 - Poder

El poder equivale a la habilidad que tiene una determinada persona o grupo de influir en el comportamiento de otras personas o grupos

En una organización pueden encontrarse personas o grupos con poder

- sobre los recursos;
- basado en conocimientos o habilidades.
- basado en la personalidad, etc.

Conocer el proceso de poder en la organización ayuda a la interpretación de sus estrategias, operaciones y comportamiento

3 - Liderazgo

El éxito o fracaso de una organización tiene una relación directa con la dirección estratégica adoptada. Un liderazgo eficaz puede darse tanto a través de una dimensión autocrática y coercitiva, como a través de una dirección democrática y participativa

En un sistema de dirección estratégica, el liderazgo debe estar en sintonía con la organización, posibilitando alcanzar una gestión eficiente. Eso es más relevante que el propio estilo adoptado (autocrático o participativo).

Es deseable que el líder posea los siguientes atributos:

- personalidad y carisma;
- adecuada formación empresarial;
- visión,
- legitimidad, etc

4 - Objetivos

Los objetivos deben guardar estrecha relación con la misión general de la organización, una vez que significan el punto de partida básico del análisis estratégico (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1992a).

Las misiones o fines generales de la organización estarán expresados en términos cualitativos: óptimo servicio al cliente, mejor calidad posible, máxima integración del personal, etc

Los objetivos se expresan en términos cuantitativos: porcentaje de rentabilidad económica, participación relativa en el mercado, incremento porcentual en las ventas, etc.

5 - Estructura organizativa

El examen de la estructura organizativa es importante una vez que ésta debe ser adecuada a los objetivos perseguidos por la organización, sus estrategias y su operaciones. La actuación de una organización depende en gran parte de su estructura organizativa.

6 - Análisis funcional

A través del análisis funcional, se pretende identificar las fuerzas y debilidades que presentan las distintas funciones de la organización, es decir, de qué forma los objetivos generales están traducidos en subobjetivos y metas para cada función, debiendo orientarse éstos hacia la consecución de aquéllos.

El correcto equilibrio entre las distintas funciones no siempre es posible, ya que hay momentos en que algunas deben ser potenciadas más que otras. Por ejemplo:

“En la etapa de crecimiento de las ventas predomina la función de marketing más que el control (fuerza en la función de finanzas y contabilidad). Por el contrario, en casos de crisis y decadencia, puede ser más importante potenciar el control.” (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1992a:33).

4.2.3.3 - Determinación de la posición competitiva de la organización

La última parte del diagnóstico de la organización está constituida por la determinación de su posición competitiva

“En esta parte la evaluación del entorno se relaciona estrechamente con la estimación de la firma, con el fin de obtener y representar el lugar preciso de la compañía en su mapa estratégico.”(Álvarez López y Blanco Ibarra, 1992a 33)

Conociendo la posición competitiva actual de la organización es posible llevar a cabo las tareas de selección e implementación de las futuras estrategias

Se debe tener en cuenta también que la turbulencia e incertidumbre del entorno requieren que el diagnóstico sea permanente y evolutivo (Álvarez López y Blanco Ibarra,1992a).

La contabilidad de dirección estratégica contribuye en el proceso de determinación de la posición competitiva de la organización, suministrando a la alta dirección informaciones(Álvarez López y Blanco Ibarra,1994).

a) relacionadas con los competidores:

- Productos y servicios, diseño, coste, calidad, precios, etc..
- Canales de distribución y servicio posventa.

b) relacionadas con el grado de competitividad del sector:

- Oportunidades y amenazas del entorno
- Fuerzas y debilidades de la empresa.

c) relacionadas con las estrategias seguidas por las empresas consideradas excelentes.

4.2.4 - Objetivos de la contabilidad de dirección estratégica

Los beneficios que una empresa obtiene se encuentran en el mercado (clientes) y es justamente en el mercado donde los negocios de la empresa sufren una constante presión por parte de los competidores.

Teniendo en cuenta este aspecto, puede afirmarse que la contabilidad de dirección estratégica tiene como objetivo la evaluación de las ventajas comparativas de la empresa frente a sus competidores y la evaluación de los

beneficios proporcionados por los productos a lo largo de su vida útil, así como de los beneficios que la empresa alcanza con la venta de sus productos en el largo plazo (Bromwich,1988).

Siguiendo a Bromwich (1988:27) la contabilidad de dirección estratégica no se preocupa únicamente de recoger datos acerca de los negocios de los competidores, sino que se requiere de la misma:

1 - Evaluar los beneficios de los productos de la empresa desde dos puntos de vista:

“a) Desde la perspectiva del cliente

- incremento de la calidad del producto;
- reducción de costes y precios;
- aumento de la confianza, reducción de las reclamaciones sobre servicios, petición de garantías,etc.;
- mayor flexibilidad de respuesta a las demandas del cliente;
- nuevos productos.

b) Desde la perspectiva de la empresa

- mayor flexibilidad en la producción;
- mejor servicio posventa;
- reducción del riesgo.”

2 - Estimar los costes de la empresa en relación a sus competidores

Para alcanzar tal cometido, es fundamental que se estimen los beneficios relativos obtenidos por la empresa como resultado de economías de escala y de economías proporcionadas por la cartera de sus productos

Es importante, también, que la empresa esté preocupada por estimar la importancia de los costes fijos, así como por la reducción de costes generados con barreras de entrada

3 - Enfatizar el coste del ciclo de vida de los productos:

Para ello, hay que calcular el valor actual de la empresa, los elementos que lo componen, el seguimiento y aprobación de los cambios en el transcurso del tiempo.

Así, la contabilidad de dirección estratégica desempeña un papel relevante en la formulación de los planes a largo plazo de la empresa, en la formulación de la estrategia corporativa, en la elaboración de pronósticos y en la evaluación de los competidores (Bromwich,1988) poniendo de manifiesto la posición competitiva relativa de la organización, ya que es justamente a través de la obtención de ventajas competitivas que los beneficios son alcanzados (Ward,1992a).

El sistema de contabilidad de dirección estratégica debe, pues, proporcionar a la alta dirección de la empresa las informaciones relevantes y oportunas para apoyar sus decisiones estratégicas y estructurales (Ward, 1992a; Álvarez López y Blanco Ibarra,1993b).

Álvarez López y Blanco Ibarra (1990a:310) completan estas ideas señalando que incumbe también a la contabilidad de dirección estratégica la interpretación y comunicación de la información necesaria para el establecimiento y elección de la estrategia, así como para su implementación y control.

“apoyando así el proceso de decisiones dentro del marco general de los fines y objetivos de la organización.”

Ello implica considerar tanto el entorno (información externa) como la propia organización (información interna) y su probable evolución.

Así, además del suministro de información sobre el desempeño relativo de la empresa, la contabilidad de dirección estratégica debe obtener y analizar datos obtenidos en el mercado y que se refieran al grado de satisfacción de los clientes, ayudando al establecimiento de la posición competitiva de la misma (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a).

Kawada y Johnson (1993) consideran que la clave para una adecuada estructuración de la contabilidad de dirección estratégica es:

- a) adoptar una aproximación holística;
- b) expandir y fortalecer la orientación externa de los procesos de negocios;
- c) planear el producto en primero lugar;
- d) integrar funcionalmente la producción y la contabilidad

4.2.5 - El responsable de la contabilidad de dirección estratégica

Lo que se ha expuesto respecto al papel que debe desempeñar la contabilidad de dirección estratégica en la organización, pone de manifiesto que su responsable tiene que ampliar sus actividades más allá de la medición de los resultados ocurridos, implicándose en la gestión empresarial

En la mayoría de las organizaciones este profesional recibe la denominación de *controller* y comienza también a ser llamado director de información.

Se requiere que éste integre el grupo directivo, desarrollando una actitud positiva en el apoyo a la decisión y en la evaluación de la actuación de

la empresa, además de participar en el proceso de planificación estratégica, pues es el responsable del sistema de información estratégica, generado según el concepto de contabilidad de dirección estratégica (McNair y otros, 1989; Goldenberg, 1994).

En las empresas que adoptan el sistema de costes basado en las actividades (ABC) este profesional es la persona más capacitada para determinar los factores que gobiernan los costes y que orientan su distribución, constituyéndose en un elemento activo del proceso de reducción de costes (Castelló, 1991).

Alet (1988) señala que, a raíz de la verdadera revolución que ha tenido lugar en los medios disponibles para el tratamiento de la información y los cambios en el campo competitivo, el responsable de la contabilidad de dirección estratégica ha adquirido una posición muy destacada, estando llamado a asumir el papel de ejecutivo clave dentro de la parte estratégica de la organización.

Para Al Pipkin (1989) este profesional se encuentra en óptimas condiciones para liderar el proceso de planificación y control de la empresa, ya que es él quién mejor la conoce en su totalidad. Esto, lo convierte en una parte integral del proceso de toma de decisiones empresariales.

El autor insiste en que, en su trabajo, el responsable de la contabilidad de dirección estratégica debe volcarse esencialmente hacia el futuro, representando su despacho el centro de inteligencia estratégica de las organizaciones modernas.

Mackey (1991) también observa la evolución de este profesional hacia la gestión y señala que el sistema de contabilidad de gestión tiene que producir medidas de costes y rendimientos (no siempre de naturaleza financiera) que enfatizan la relevancia. Resalta que, al relacionarse directamente con las decisiones gerenciales, este profesional está en mejores condiciones de llevar a cabo los cambios necesarios en los datos contables, tornándolos más compatibles con las nuevas tecnologías

Para Nakagawa (1987:2) el *controller* debe encargarse de la proyección, implementación, coordinación y mantenimiento de un sistema de información que pueda suplir, adecuadamente, las necesidades informativas del proceso de planificación y control de la empresa.

“Tal sistema debe caracterizarse por incluir y suplir todas las principales funciones y actividades de la empresa con informaciones no sólo de carácter contable y financiero, sino, también, con informaciones de naturaleza física y cualitativa y de interacción de la empresa con las variables de su entorno.”

En Kunz (1996), *controller* de 3M Company para el área de Europa, se recoge algunos comentarios acerca del cambio que la compañía está llevando a cabo en su departamento de *controllers*, para adaptarlo a las exigencias de los años noventa:

- La especialización en “cálculo de costes” exigida en el pasado se está sustituyendo por una experiencia empresarial y financiera más diversificada

- Se está exigiendo a los *controllers* un mejor equilibrio en los conocimientos de contabilidad, sobre la empresa en general y sobre los recursos humanos.

- Los *controllers* están reconociendo el efecto que el cambio de los factores externos provoca sobre su función.

- Los *controllers* tienen consciencia de la necesidad de reducir sus ciclos de tiempo, respondiendo a ella a través de una mayor aproximación a sus "clientes".

- Los *controllers* se están adaptando a las condiciones competitivas del exterior que tienen influencia e impulsan a la empresa.

Analizando el papel de la contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones, Álvarez López y Blanco Ibarra (1991b:26) consideran que la alta misión del responsable de la misma tiene tres funciones básicas:

- "a) Comunicar, en tiempo oportuno, información estratégica relevante a la alta dirección para apoyar el proceso de adopción de decisiones estratégicas y estructurales.

- b) Liderar el proceso, más o menos formalizado, de la planificación estratégica y de su control, que guíe la actuación de la empresa en los próximos años.

- c) Participar en la toma de decisiones estratégicas y estructurales, debido a los amplios conocimientos de tipo generalista que posee de la empresa en su conjunto."

4.2.6 - Aplicaciones de la contabilidad de dirección estratégica

Aunque el planteamiento de la contabilidad de dirección estratégica sea relativamente reciente, se empieza a observar algunas acciones que pueden ser consideradas como verdaderas aplicaciones de la misma. Es el caso de la aplicación práctica del sistema de coste objetivo (*target costing*), del

cuadro de mando integral (*balanced scorecard*) y de la gestión basada en los grupos de interés (*stakeholders*).

Cada uno de estos instrumentos será examinado a continuación.

4.2.6.1 - El coste objetivo (*target costing*)

4.2.6.1.1 - Introducción

El coste objetivo (*target costing*) constituye una herramienta de gestión estratégica que contribuye a que se reduzcan los costes totales de un producto durante su ciclo de vida. Para ello, intervienen distintos departamentos de la empresa como, ingeniería, marketing, producción y contabilidad (Brausch 1994; Castelló y Lizcano, 1995).

El coste objetivo capacita a la empresa a desarrollar productos que generen beneficios aceptables a lo largo de su ciclo de vida, en la medida que realiza una integración entre el análisis del mercado y el desarrollo del producto. Se trata de una técnica de gestión a priori (*feedwoard*) contrastando con la mayoría de las técnicas de gestión de costes, cuya característica es el control a posteriori (*feedback*) (Cooper y Slagmulder, 1996)

4.2.6.1.2 - Concepto y determinación del coste objetivo

Castelló y Lizcano (1995:631) proponen la siguiente delimitación conceptual del coste objetivo al señalar que:

“Es un sistema que apoya el proceso de reducción de costes en las fases de desarrollo y diseño de un producto.”

Ampliando este concepto, los autores hacen la siguiente consideración en la página 633:

“Es un sistema de gestión global, orientado hacia los beneficios estratégicos, que se centra en la reducción de los costes del ciclo de vida de los nuevos productos, pretendiendo alcanzar asimismo objetivos de mejora de calidad y fiabilidad. Los gestores intentan alcanzar este objetivo global mediante el examen y propuesta de oportunidades de reducción de costes en áreas previas a la producción (I+D, desarrollo conceptual del producto, y diseño del producto), así como en las etapas posteriores a la fabricación.”

El coste objetivo determina dos tipos de actuaciones (Castelló y Lizcano, 1995):

a) Teniendo en cuenta la perspectiva de costes y adoptando como referencia el beneficio esperado y el precio de venta estimado, el coste objetivo permite la evaluación de las características que debe reunir un determinado producto para que satisfaga las necesidades de los clientes.

b) Utilizando la ingeniería de valor, el coste objetivo se constituye en un instrumento de reducción de costes que tiene por objetivo reducir la diferencia que existe entre el propio coste objetivo y los costes alcanzables por la empresa en la actualidad.

De una forma sencilla puede representarse la ecuación que permite determinar el coste objetivo como sigue (Castelló y Lizcano, 1995):

$$\boxed{\text{Coste objetivo} = \text{Precio objetivo} - \text{Beneficio objetivo}}$$

El proceso de determinación del coste objetivo de un producto empieza con la concepción preliminar del producto, determinándose a continuación su precio estratégico y el volumen de producción estimado. El margen de

beneficio esperado, a su vez, se basa en la planificación del beneficio a largo plazo.

Estos conceptos deben fijarse antes del diseño mismo del producto (Castelló y Lizcano, 1995).

En la figura siguiente se detallan los pasos que deben ser seguidos para el establecimiento del coste objetivo de un determinado producto

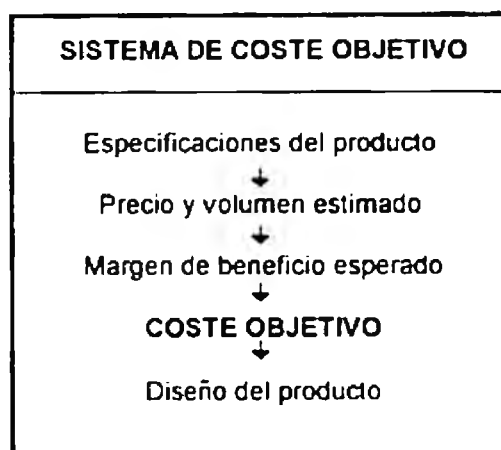


Figura nº 24 - Proceso de establecimiento del coste objetivo

(extraído de Fisher, 1995:52)

4.2.6.1.3 - Características del coste objetivo

Sakurai(1989) destaca las siguientes características de . . . objetivo

1 - El coste objetivo se utiliza, fundamentalmente, en las etapas de planificación y diseño del producto. De ahí, su diferenciación respecto al coste estándar utilizado dentro de la etapa de producción.

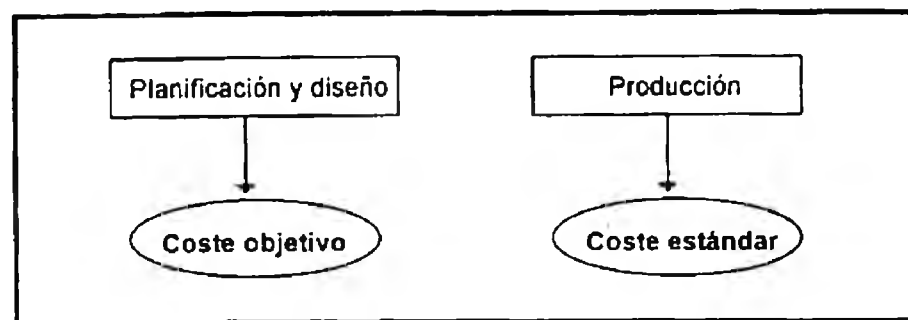


Figura nº 25 - Utilización del coste objetivo y del coste estándar

(elaboración propia basado en Sakurai,1989:43)

2 - El coste objetivo, también denominado coste planificado o coste proyectado, no se constituye en una herramienta de control de costes sino, en una herramienta importante para la planificación y reducción de costes.

3 - El coste objetivo encuentra su mejor aplicación en empresas industriales que fabrican una gran variedad de productos en pequeños y medianos volúmenes.

4 - El coste objetivo sirve más a la gestión de ingeniería que propiamente al proceso de cálculo de costes, contribuyendo de forma eficaz a las decisiones relacionadas con especificaciones del diseño y técnicas de producción.

Kato, Boer y Chow (1995), a su vez, ponen énfasis en el hecho que el sistema de coste objetivo contribuye esencialmente a la formulación de estrategias. Las razones apuntadas por los autores a este respecto, son:

a) Tiene una orientación futura, hacia el mercado, buscando identificar su posible evolución.

b) Hace que los diseñadores se preocupen respecto a cómo sus decisiones de diseño pueden repercutir en los costes.

c) Posibilita que los gestores evalúen la rentabilidad de un producto antes mismo que se ponga en marcha su fabricación.

4.2.6.1.4 - Principios del coste objetivo

Dutton y Ferguson (1996) proponen una serie de principios del coste objetivo, destacándose entre otros:

1 - El precio de venta estimado se determina con base en los clientes y en la competencia.

2 - El valor para el cliente se basa en aspectos tales como las características, la funcionalidad, la calidad y el precio del producto

3 - La decisión acerca del producto toma en cuenta la fórmula de cálculo del coste objetivo (precio de venta estimado - beneficio esperado = coste objetivo).

4 - La planificación del beneficio se basa en el ciclo de vida del producto.

5 - En el desarrollo del producto hay que tenerse en cuenta. satisfacer las necesidades del cliente, por un lado, y alcanzar una ventaja competitiva sostenible, por otro.

6 - La planificación de las inversiones de capital guarda estrecha relación con la rentabilidad, mientras los costes se relacionan directamente con el desarrollo y la entrega del producto

7 - La planificación y diseño del proceso deben contar desde su comienzo con la participación de los miembros clave de la cadena de valor

8 - El diseño del producto debe enfocarse al mercado y tendrá en cuenta las variables de calidad y reducción del coste total.

9 - La consciencia, el compromiso y la responsabilidad sobre los costes, debe percibirse en toda la organización.

4.2.6.1.5 - Factores que influncian el proceso del coste objetivo

Cooper y Slagmulder (1996) identificaron cuatro factores que influncian el proceso del coste objetivo, ya que provocan alteración en los resultados obtenidos por las empresas en su aplicación.

Dos factores del coste objetivo que influyen en el proceso de análisis de mercado son: la naturaleza del cliente y la intensidad de la competencia.

Los otros dos factores del coste objetivo que influyen en el proceso de desarrollo del producto son: la estrategia del producto de la empresa y la naturaleza del producto.

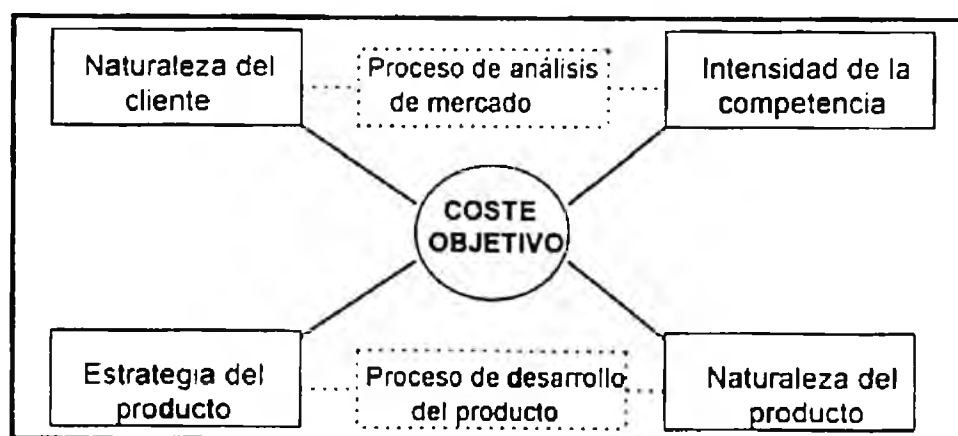


Figura nº 26- Factores que influncian el proceso del coste objetivo

(elaboración propia basada en Cooper y Slagmulder, 1996)

“Conociendo la intensidad de la competencia, la naturaleza del cliente, la estrategia del producto de la empresa y la naturaleza del producto, es posible identificar los factores que influyen en el proceso del coste objetivo.”
(Cooper y Slagmulder, 1996:20)

Los cuatro factores a que se ha hecho referencia fueron identificados por los autores en un análisis comparativo del proceso del coste objetivo llevado a cabo en seis grandes empresas manufactureras japonesas, en el periodo comprendido entre los años 1990 y 1996.

Estas empresas son: Komatsu (una de las mayores industrias pesadas de Japón), Nissan (la segunda mayor industria automovilística de Japón) Olympus (la cuarta mayor industria de cámaras fotográficas del mundo), Sony (una de las mayores industrias electrónicas del mundo), Topcon (el mayor fabricante de instrumentos oftálmicos del mundo) y Toyota (la mayor industria automovilística japonesa), todas consideradas como teniendo excelente sistema de coste objetivo y excelente sistema de ingeniería de valor

En lo que a empresas japonesas se refiere datos de una investigación llevada a cabo por Sakurai (1991) revelan que más del 80% de las grandes empresas manufactureras de Japón estaba utilizando el coste objetivo

Otra investigación realizada por Tani y otros (1992) a todas las grandes industrias japonesas, permite observar la adopción del coste objetivo en los distintos sectores industriales.

Los datos están presentados en el cuadro siguiente:

Sector Industrial	%
Alimentación	14
Textil	17
Acero	23
Química	31
Lubricantes, caucho y vidrio	36
Metales no ferrosos	53
Equipos de precisión	75
Maquinaria	83
Eléctrico	88
Equipos de transporte	100

Cuadro nº 6 - Adopción del coste objetivo por industrias japonesas

(extraído de Kato, Boer y Chow, 1995:40)

1 - Intensidad de la competencia

Cada una de las empresas estudiadas había identificado de cuatro a seis competidores que se encontraban prácticamente en el mismo nivel tecnológico. La estrategia que habían decidido adoptar era la de confrontación y necesitaban de agilidad para desarrollar ventajas competitivas sostenibles.

Las empresas que adoptan esta estrategia deben conseguir que sus productos atiendan tres aspectos fundamentales: precio, calidad y funcionalidad.

La competencia se basa, pues, en la capacidad que tiene la empresa de superar a sus competidores en uno o más de estos aspectos.

Desde el punto de vista de la calidad, lo importante es que el producto sea capaz de atender a las aspiraciones de los clientes y, en lo que se refiere a la funcionalidad, se espera que el diseño del producto satisfaga las especificaciones requeridas por los clientes.

El grado de información que los clientes tienen de las empresas en estudio es muy grande, haciendo que la competencia sea muy agresiva y, por

consiguiente, la zona de supervivencia de los productos se encuentre bastante comprimida. Tales circunstancias hacen que las empresas compitan fuertemente en términos de precios, calidad y funcionalidad, obligándoles, por tanto, a adoptar la estrategia de confrontación como la más recomendable

Esta situación presenta las siguientes realidades:

- a) El margen de beneficio es pequeña.
- b) La fidelidad de los clientes es baja.
- c) Cualquier producto que haya sido lanzado fuera de su zona de supervivencia está sujeto al fracaso.

Para Cooper y Slagmulder (1996), la utilización del coste objetivo se presenta muy ventajosa cuando se dan las condiciones descritas con anterioridad, una vez que su proceso integra el análisis del mercado y el proceso de desarrollo del producto, contribuyendo a que la empresa tenga más probabilidad de hacer el lanzamiento de nuevos productos que se encuentren dentro de su zona de supervivencia.

2 - Naturaleza del cliente

Al llevar a cabo el análisis del cliente, la empresa debe considerar las siguientes características las cuales, a su vez, contribuyen favorablemente al sistema de coste objetivo:

- a) Grado de sofisticación del cliente

Cuanto mayor es el grado de sofisticación del cliente más condiciones tiene éste de detectar posibles diferencias entre los competidores no que se

refiere a precio, calidad y funcionalidad y, por consiguiente, más estrecha se hace la zona de supervivencia de los productos.

La industria automovilística, por ejemplo, está empeñada en mejorar permanentemente la funcionalidad de sus productos, al mismo tiempo que procura mantener intactos el precio y la calidad.

En este sentido, los autores señalan que Nissan hace un análisis exhaustivo de los clientes con el fin de certificarse de que el producto futuro satisfaga plenamente sus expectativas y pueda alcanzar un volumen de ventas tal que sea rentable.

b) La velocidad de cambio en los productos

La velocidad con que los clientes exigen cambios en los productos determina la rapidez con que se mueve la posición de la zona de supervivencia.

En el caso de la industria automovilística, la rapidez del cambio en las expectativas de los clientes es muy alta, obligando a las empresas a investigar regularmente sus preferencias durante todo el proceso de desarrollo del producto. Dentro de lo que cabe, realizan modificaciones en el diseño del producto para que este tenga mas probabilidad de éxito

Ya en Komatsu, por ejemplo, los clientes son muy sofisticados y tienen muy claro sus preferencias, las cuales cambian mucho más lentamente que en Nissan o Toyota no exigiendo, por tanto, un análisis tan exhaustivo de los clientes en el sistema de coste objetivo.

c) Grado de conocimiento de los clientes sobre sus necesidades futuras.

Este factor determina, en parte, la necesidad de la empresa gastar mayor o menor energía en el análisis de los clientes, dentro del sistema de coste objetivo.

Cooper y Slagmulder (1996) señalan que en una industria como Sony, hay mucha más probabilidad de ocurrir fallos en el lanzamiento de nuevos productos, una vez que los clientes de productos electrónicos tienen mucho menos conocimiento acerca de sus requerimientos futuros.

3 - Estrategia del producto

Para Cooper y Slagmulder (1996), la estrategia del producto constituye el primer determinante del grado de esfuerzo a ser empleado en el coste objetivo y determina el dónde y el porqué este esfuerzo debe ser aplicado

La estrategia del producto de la empresa presenta cuatro características que ayudan a determinar las ventajas que la misma puede alcanzar con la utilización del sistema de coste objetivo. Estas características son: el número de productos en línea, la frecuencia en el rediseño de productos, el grado de innovación y el poder de la empresa sobre su principal suministrador.

a) Número de productos en línea

Cuanto más bienes una empresa produce, más ventajas obtendrá con la utilización del sistema de coste objetivo, ya que crece la velocidad con que son introducidos nuevos productos

b) Frecuencia en el rediseño de productos

Las empresas que están obligadas a lanzar constantemente nuevos productos deberán tener un sistema de coste objetivo bien estructurado, pues el mismo submete el proceso de desarrollo de nuevos productos a una presión sistemática de reducción de costes.

c) Grado de innovación

Las informaciones sobre productos pasados en nada contribuyen cuando el grado de innovación es creciente. Lo mismo ocurre con informaciones sobre clientes, competidores y suministradores.

El coste objetivo se revela más eficiente en entornos donde el grado de innovación es relativamente bajo y, en consecuencia, es menos eficiente cuando el grado de innovación es alto, una vez que el nivel de incertidumbre en la estimación de costes es mucho mayor cuando se trata de productos revolucionarios.

d) Poder sobre los principales suministradores

Las empresas adquieren generalmente a los suministradores externos, un porcentaje bastante alto de componentes para sus productos. En consecuencia, pueden llegar a tener bastante poder sobre los principales suministradores. La utilización del sistema de coste objetivo, en tal circunstancia, puede ser muy favorable ya que permite a las empresas desarrollar el coste objetivo para cada uno de estos componentes y utilizarlo como elemento de presión sobre los suministradores para que estos bajen sus precios.

Ya, en situaciones en que las empresas tienen poco poder sobre sus suministradores, el coste objetivo no presenta las mismas ventajas.

4 - Características del producto

Cooper y Slagmulder (1996) identificaron por lo menos tres características de los productos que pueden contribuir a que la utilización del sistema de coste objetivo resulte ventajosa. Estas características son la complejidad del producto, la magnitud de la inversión en el desarrollo de nuevos productos y el tiempo dedicado al desarrollo de nuevos productos.

a) Complejidad del producto

Si un producto se presenta muy complejo, el sistema de coste objetivo puede contribuir a que se busquen nuevas formas de reducir los costes. De hecho, existen maneras de simplificar el proceso de coste objetivo que hacen que el efecto de la complejidad del producto se reduzca.

Los autores exponen el siguiente ejemplo:

Una nueva línea de modelo de coches en Nissan puede llegar a tener cerca de 20.000 componentes. Para no tener que desarrollar el coste objetivo para cada uno de estos 20.000 componentes, lo hacen sólo para dos o tres variaciones representativas. Cada variación contiene aproximadamente 3.500 componentes y, normalmente, el 80% de los componentes son comunes en estas variaciones. Por ello, determinan el coste objetivo detallado para cerca de 5.000 componentes y el coste objetivo de los demás 15.000 es estimado en base a comparaciones con componentes similares encontrados en los 5.000 que fueron calculados.

b) Magnitud de la inversión en el desarrollo de nuevos productos

En empresas que tienen que invertir un montante expresivo en el desarrollo de un nuevo producto, cuyo ciclo de vida sea relativamente corto, el sistema de coste objetivo se presenta bastante favorable, una vez que es absolutamente indispensable que el producto lanzado alcance un volumen de ventas y un nivel de beneficio adecuados.

c) Tiempo dedicado al desarrollo de nuevos productos

Si el tiempo que tarda la empresa en diseñar un nuevo producto se hace largo, puede ocurrir que las condiciones de mercado utilizadas para la validación del mismo ya no sean las mismas. En tal circunstancia, es recomendable que el coste objetivo sea dividido en diversos eslabones para permitir revisiones en las condiciones de mercado.

Cooper y Slagmulder (1996) señalan que la adopción del sistema de coste objetivo en las situaciones en que el desarrollo de nuevos productos requiere un ciclo largo, puede resultar ventajosa para la empresa pues el mismo contribuye a la identificación de aquellos productos que pueden tornarse poco rentables en el momento de su lanzamiento, oportunizando, en consecuencia, su abandono o rediseño para tornarlos rentables.

4.2.6.2 - El cuadro de mando integral (*The balanced scorecard*)

4.2.6.2.1 - Introducción

Tras constatar que las valoraciones obtenidas a partir de la contabilidad financiera ya no satisfacían como elemento de medición de la actuación empresarial, el profesor Robert S. Kaplan y David Norton del Nolan Norton Institute coordinaron un estudio que se llevó a cabo en varias empresas norteamericanas, durante el año 1990, denominado **la medición de los resultados en la empresa del futuro**.

Del estudio resultó una importante herramienta de información para la alta dirección que recibió la denominación de cuadro de mando integral (*balanced scorecard*), constituido por un conjunto de objetivos e indicadores de la actuación empresarial derivados de la misión y estrategia de la empresa, que permiten contemplarla desde cuatro perspectivas distintas y bien delimitadas:

- La perspectiva financiera (¿ cómo nos ven nuestros accionistas?)
- La perspectiva del cliente (¿ cómo nos ven nuestros clientes?)
- La perspectiva interna (¿ en qué procesos debemos ser excelentes?)
- La perspectiva de innovación y crecimiento (¿ cómo podemos seguir mejorando para alcanzar nuestra visión?)

En definitiva, el cuadro de mando integral representa una complementación de los indicadores financieros que tradicionalmente miden la actuación pasada, con medidas operacionales que constituyen los inductores

de los resultados futuros (clientes, procesos internos e innovación / crecimiento), y sus objetivos toman por base la visión y la estrategia de la organización (Kaplan y Norton,1997).

La figura siguiente recoge las cuatro perspectivas a que se ha hecho referencia:

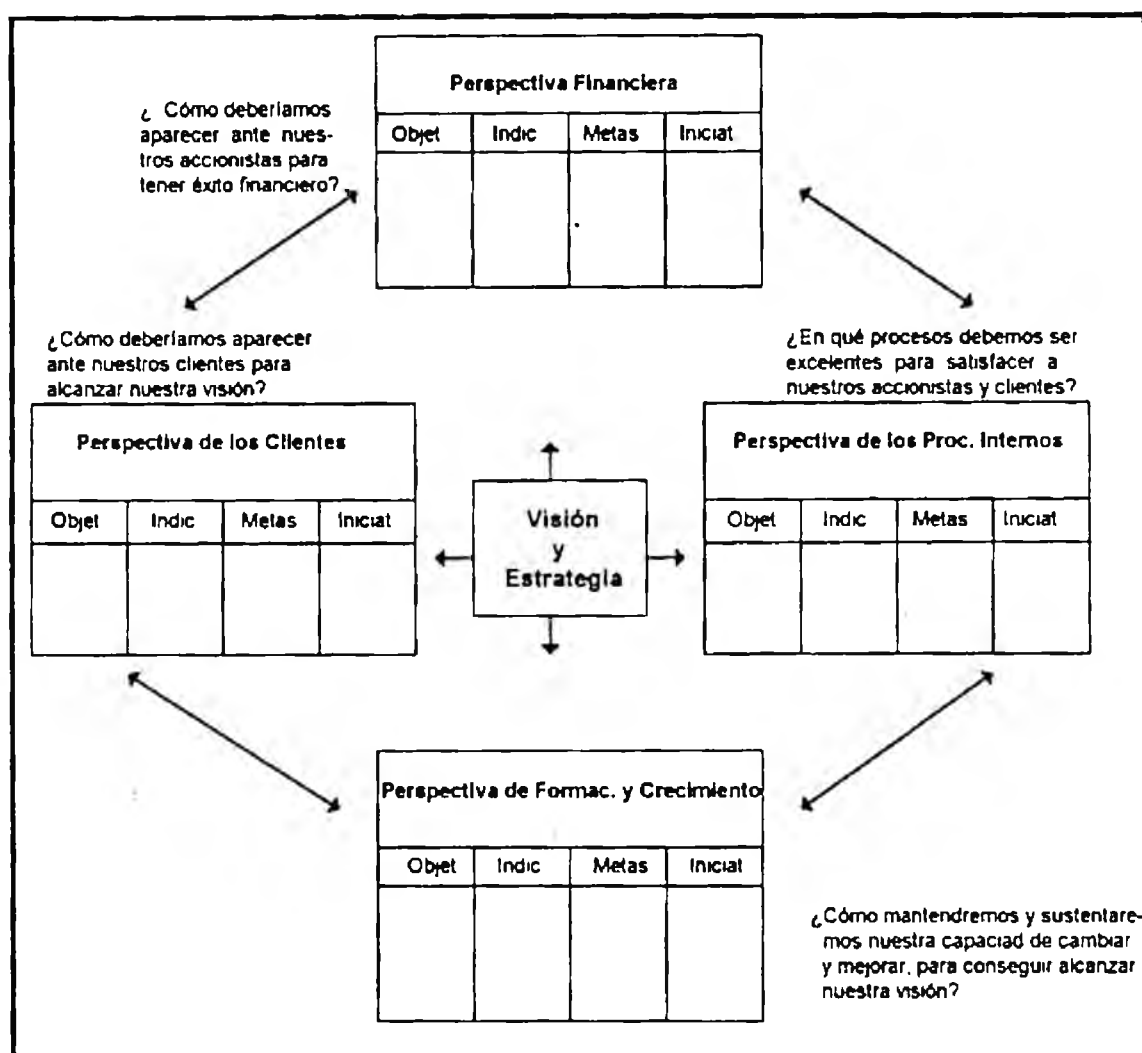


Figura nº 27 - Estructura del cuadro de mando integral

(extraído de Kaplan y Norton,1997:22)

Kaplan y Norton (1997:39) señalan a propósito de la estructura del cuadro de mando integral, que:

“Las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral permiten un equilibrio entre los objetivos a corto y largo plazo, entre los resultados deseados y los inductores de actuación de esos resultados, y entre las medidas objetivas más duras, y las más suaves y subjetivas.”

4.2.6.2.2 - Las medidas de la actuación del cuadro de mando integral

El cuadro de mando integral no se constituye en un sistema de control. Debe ser utilizado, más bien, como un sistema de comunicación, de información y de formación (Kaplan y Norton, 1997).

A continuación se detallan las medidas o perspectivas que conforman la estructura del cuadro de mando integral:

1 - La perspectiva financiera

El objetivo pretendido en la perspectiva financiera, es contrastar si las acciones llevadas a cabo están contribuyendo al éxito de la unidad de negocio. El objetivo financiero está normalmente relacionado con medidas de rentabilidad como ingresos de explotación, rendimientos del capital empleado, valor añadido económico, etc.

“Las medidas y los objetivos financieros han de jugar un papel doble: definen la actuación financiera que se espera de la estrategia, y sirven como los objetivos y medidas finales de todas las demás perspectivas del cuadro de mando.” (Kaplan y Norton, 1997:59)

Los autores señalan, a este propósito, que en términos de largo plazo el negocio tiene que generar rendimientos financieros para los inversores, razón por la cual todas las estrategias, programas e iniciativas deben contribuir a que la unidad de negocio consiga satisfacer sus objetivos financieros

El sector económico a que pertenece la organización, el entorno en que se encuentra compitiendo y la estrategia que viene adoptando, constituyen elementos determinantes para el ajuste de los inductores de la perspectiva financiera.

Kaplan y Norton (1997) mencionan, además, que las empresas pueden elegir objetivos financieros de aumento de los ingresos, mejora de la productividad y reducción de costes, utilización de activos y gestión del riesgo, los cuales contribuyen a la creación de los vínculos que deben existir entre las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral.

2 - La perspectiva del cliente

En la perspectiva del cliente, los indicadores clave de satisfacción, fidelidad, adquisición, retención y rentabilidad de los clientes, deben ser equiparados con los segmentos de clientes y de mercado seleccionados por la organización.

“Los negocios han de identificar los segmentos de mercado en sus poblaciones de clientes existentes y potenciales, y luego seleccionar los segmentos en los que eligen competir. La identificación de las propuestas de valor añadido que se entregarán a los segmentos seleccionados se convierte en la clave para desarrollar objetivos e indicadores para la perspectiva del cliente.”(Kaplan y Norton, 1997:77)

Estas propuestas de valor añadido incluyen atributos como precios, calidad, relaciones, imagen y prestigio, los cuales deben ser suministrados a través de los productos y servicios con el propósito de crear fidelidad y satisfacción en los segmentos seleccionados.

Los indicadores centrales de los resultados de los clientes incluyen (Kaplan y Norton, 1997):

a) La satisfacción del cliente

Este indicador pone de relieve el nivel de satisfacción de los clientes siguiendo algunos criterios de actuación definidos en la propuesta de valor añadido elaborada por la empresa.

Jones y Sasser (1995) observaron en una investigación, que el hecho de acertar en la satisfacción del cliente no garantiza su alto grado de fidelidad, retención o rentabilidad. La conducta de compra repetitiva se da cuando el cliente considera que su experiencia de compra ha sido completa o extremadamente satisfactoria.

Kaplan y Norton (1997) presentan un cuadro en el que se puede vislumbrar la medida de la satisfacción del cliente en Rockwater (empresa de construcciones submarinas, cuyos clientes son las mayores empresas petroleras, de gas y de construcciones en alta mar).

Criterios	Cliente						Promedio de satisfacción
	A	B	C	D	E	F	
1 Seguridad	9	8	8	10		8	8,6
2 Cumplir el calendario	9	6	7				7,3
3 Ratio horas trabajadas/ averías	9	5	4				6,0
4 Presentación puntual de procedimientos	9	4	5				6,0
5 Revisión mínima de proced. presentados	9	5	6				6,7
6 Honestidad y franqueza del contratista	4	7	7	10	9		8,3
7 Flexibilidad	9	4	7		9		7,3
8 Sensibil contractual	8	5	7				6,7
9 Servicio de ingeniería	8	7	7				7,3
10 Conciencia de la calidad y actuación	10	6	8		8	7	7,8
11 Relación precio-calidad	7	6	6	10	9	7	7,2
12 Nivel del equipo proporcionado	9	7	7			8	7,8
13 Calidad del personal	10	7	7	10		8	8,5
14 Innovación para reducir costes					7		7,0
15 Calidad de la producción				10			10,0
16 Compenetración en el equipo/moral			7				7,0
Índice de satisfacción	8,8	5,9	6,6	10,0	8,4	7,6	7,9

Cuadro nº 7 - Medida de la satisfacción del cliente en Rockwater

(extraído de Kaplan y Norton,1997:95)

b) La cuota de mercado

Se refiere a la proporción de ventas realizada por la empresa en un mercado dado. Su medida se da en términos de número de clientes, volumen de unidades vendidas o montante de ventas.

El tamaño del mercado puede ser determinado a partir de informaciones obtenidas de asociaciones gremiales, estadísticas gubernamentales, grupos industriales y otras fuentes públicas.

c) La retención de clientes

La retención de los clientes debe ser medida de período a período. Ello se torna más factible en aquellas empresas que tienen más facilidad en la

identificación de sus clientes. Es el caso, por ejemplo, de las empresas industriales, mayoristas, editoras de revistas, etc.

d) El incremento de clientes

El crecimiento de los negocios de la empresa está vinculado al aumento de la base de clientes en los segmentos de mercado seleccionados

El indicador de incremento de clientes proporciona una medida en términos absolutos o relativos, de la tasa de adquisición de nuevos clientes o negocios por parte de la empresa.

e) La rentabilidad de los clientes

Las empresas necesitan además de clientes satisfechos, clientes rentables. Kaplan y Norton (1997) resaltan que el indicador de rentabilidad de los clientes ayuda a que la empresa orientada al cliente no se transforme en una empresa obsesionada con el cliente, ya que puede haber demandas que no sean rentables a la misma. Ello puede llevar a que la empresa disminuya el negocio o rediseñe aquellos procesos clave que añaden valor al producto, permitiendo que las demandas sean satisfechas al mismo tiempo en que el cliente se torne rentable.

Los cinco indicadores centrales de la perspectiva del cliente pueden ser visualizados en la figura siguiente:

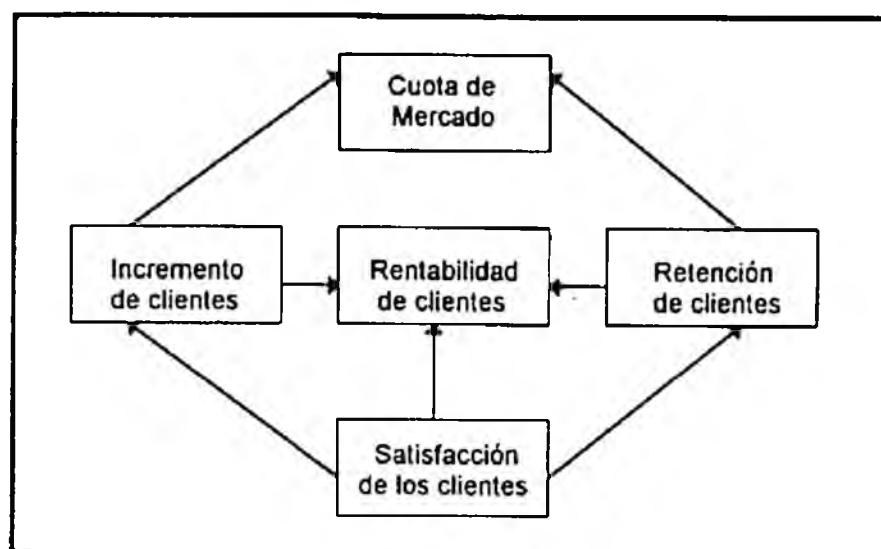


Figura nº 28 - Indicadores centrales de la perspectiva del cliente

(extraído de Kaplan y Norton, 1997:81)

3 - La perspectiva del proceso interno

En esta perspectiva, deben ser identificados los procesos críticos internos que posibilitan a la empresa alcanzar la excelencia para satisfacer las expectativas tanto de los accionistas como de los clientes.

Por ello, las medidas de los procesos internos tendrán en cuenta aquellos procesos que más contribuyen a satisfacer a los clientes, así como para la consecución de los objetivos financieros de la organización.

Además de buscar la identificación de procesos nuevos en los que la organización deberá ser excelente, el enfoque del cuadro de mando integral pone en relieve otro aspecto importante que es la incorporación de procesos innovadores a la perspectiva del proceso interno. Ello conlleva una actuación más destacada de la empresa en los procesos de investigación, diseño y desarrollo, los cuales, a su vez, resultan en nuevos mercados, productos y servicios.

“El proceso de innovación, la onda larga - o ciclo - de la creación de valores, para muchas empresas, un inductor más poderoso de la actuación financiera futura que el ciclo a corto plazo.” (Kaplan y Norton, 1997:41).

Además de incorporar objetivos y medidas para el ciclo de innovación de largo plazo, la perspectiva del proceso interno del cuadro de mando integral incorpora objetivos y medidas para el ciclo de operaciones de corto plazo.

4 - La perspectiva de formación (aprendizaje) y crecimiento

Esta perspectiva del cuadro de mando integral se refiere a la infraestructura que debe ser creada por la organización, con el objeto de generar una mejora y crecimiento a largo plazo. Para tanto, son desarrollados objetivos e indicadores que contribuyen a impulsar la formación o aprendizaje y el crecimiento de la organización y representan los inductores necesarios para la consecución de resultados positivos en las demás perspectivas del cuadro de mando integral.

La perspectiva de aprendizaje y crecimiento presenta tres categorías principales de variables que son (Kaplan y Norton, 1997):

- la capacitación de los empleados;
- la motivación e iniciativa de los empleados.
- la excelencia de los sistemas de información.

Las fuentes básicas de formación y crecimiento de la empresa se encuentran, por tanto, en las personas, sistemas y procedimientos de la organización.

La estructura de los indicadores de aprendizaje y crecimiento puede ser visualizada en la figura siguiente:

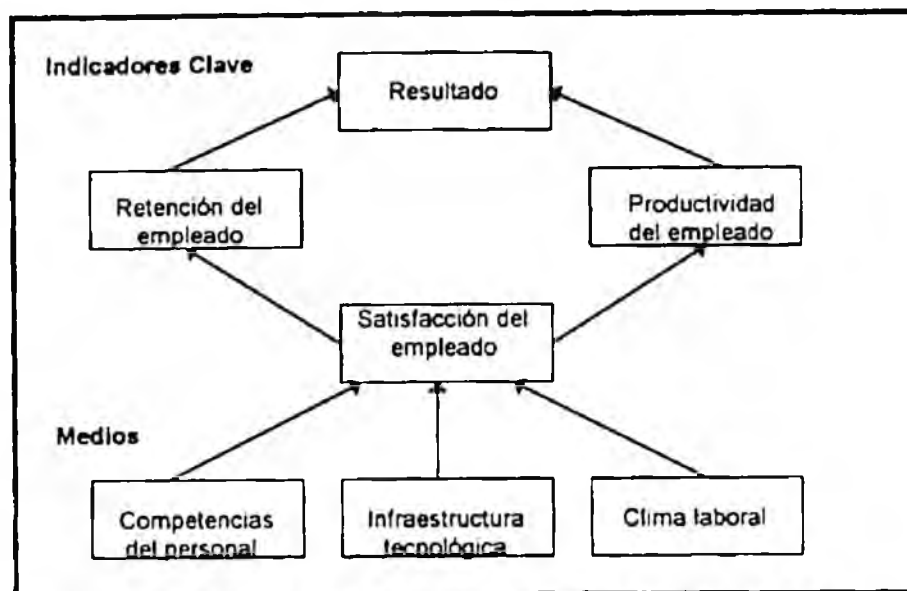


Figura nº 29 - Estructura de los indicadores de aprendizaje y crecimiento

(extraído de Kaplan y Norton,1997:142)

Como se desprende de lo hasta aquí expuesto, el cuadro de mando integral considera de forma explícita los intereses de accionistas y clientes, no tomando en consideración, por lo menos explícitamente, los demás grupos de interés como empleados, proveedores y comunidad como propuesto por Atkinson, Waterhouse y Wells (1996) en el modelo de gestión basada en los grupos de interés (*stakeholders*) que será examinado a continuación.

Kaplan y Norton (1997) consideran, todavía, que la perspectiva de los empleados se halla presente en la perspectiva de formación y crecimiento. Por otra parte, la perspectiva de proceso interno incorpora los inductores de las medidas del resultado y de la actuación en las relaciones con los proveedores.

Los autores, a este respecto, así se manifiestan (1997:49):

“Creemos que no todos los grupos de interés tienen derecho de forma automática a tener una posición en el cuadro de mando de una unidad de negocio.... Todos los intereses de los grupos de interés, cuando son vitales para el éxito de la estrategia de la unidad de negocio, pueden ser incorporados a un cuadro

de mando integral. Sin embargo, los objetivos de los grupos de interés no deben ser añadidos al cuadro de mando a través de un conjunto aislado de medidas que los directivos deben mantener “controladas”.

4.2.6.2.3 - El cuadro de mando integral como sistema de gestión

Un aspecto destacable del cuadro de mando integral radica en el hecho de que enfatiza que los indicadores financieros y no financieros deben ser parte integrante del sistema de información el cual, a su vez, debe comprender todos los empleados de la organización. Así, por ejemplo, los empleados de primera línea deben evaluar de que forma sus acciones y decisiones repercuten en términos financieros, en cuanto que los altos ejecutivos deben fijarse en los inductores del éxito financiero a largo plazo (Kaplan y Norton, 1997).

“El cuadro de mando integral es más que un sistema de medición táctico u operativo. Las empresas innovadoras están utilizando el cuadro de mando como un sistema de gestión estratégica, para gestionar su estrategia a largo plazo. Están utilizando el enfoque de medición del cuadro de mando para llevar a cabo procesos de gestión decisivos:

- 1 - Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia.
- 2 - Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.
- 3 - Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.
- 4 - Aumentar el *feedback* y formación estratégica.”

(Kaplan y Norton, 1997:23)

1 - Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia

La alta dirección tratará de transformar la estrategia de su unidad de negocio en unos objetivos estratégicos específicos. La fijación de los objetivos financieros tomará en cuenta el énfasis pretendido por la organización, sea en términos de ampliación del mercado, generación del *cash-flow*, etc

En lo que se refiere a la perspectiva del cliente, hay que definir de forma clara en qué segmentos de clientes y mercados la organización pretende competir.

2 - Comunicar y vincular los objetivos y los indicadores estratégicos

Los objetivos y los indicadores estratégicos deben ser comunicados a través de toda la organización. El éxito de la estrategia de la organización depende de la consecución de los objetivos críticos, los cuales deben ser comunicados a todos los empleados de la organización.

“Al final del proceso de comunicación y vinculación, todo el mundo en la organización debe comprender los objetivos a largo plazo de la unidad de negocio, así como la estrategia para conseguir estos objetivos.” (Kaplan y Norton, 1997:26).

3 - Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas

A la alta dirección se le asigna la tarea de establecer objetivos para los indicadores del cuadro de mando integral en un horizonte temporal de 3 a 5 años. Estos objetivos han de resultar en una mejora de la actuación de la empresa, según lo que haya sido fijado.

Naturalmente para que tales objetivos sean alcanzados, es necesario identificar los objetivos de extensión relacionados con los indicadores de clientes, de procedimientos internos y de formación y crecimiento. A partir de ahí, la dirección estará en condiciones de alinear su calidad estratégica, tiempo de respuesta y llevar a cabo las reformulaciones capaces de permitir que la empresa alcance los objetivos de avances significativos.

La planificación y gestión en la formulación de objetivos propicia a que la organización

- cuantifique los resultados que pretende alcanzar en el largo plazo;
- identifique qué mecanismos deben ser adoptados y qué recursos se hacen necesarios para que tales resultados sean obtenidos;
- fije las metas de corto plazo para los indicadores financieros y no financieros del cuadro de mando.

4 - Aumentar el *feedback* y la formación estratégica

El cuadro de mando integral proporciona a los directivos un *feedback* respecto a la estrategia adoptada por la organización, además de permitirles comprobar las hipótesis en que la misma se basa. Con la utilización del cuadro de mando integral los directivos pueden ejercer la vigilancia y el ajuste de la puesta en práctica de sus estrategias, llevando a cabo, si es necesario, cambios en la propia estrategia.

Lo que acaba de exponerse está reflejado en la figura siguiente

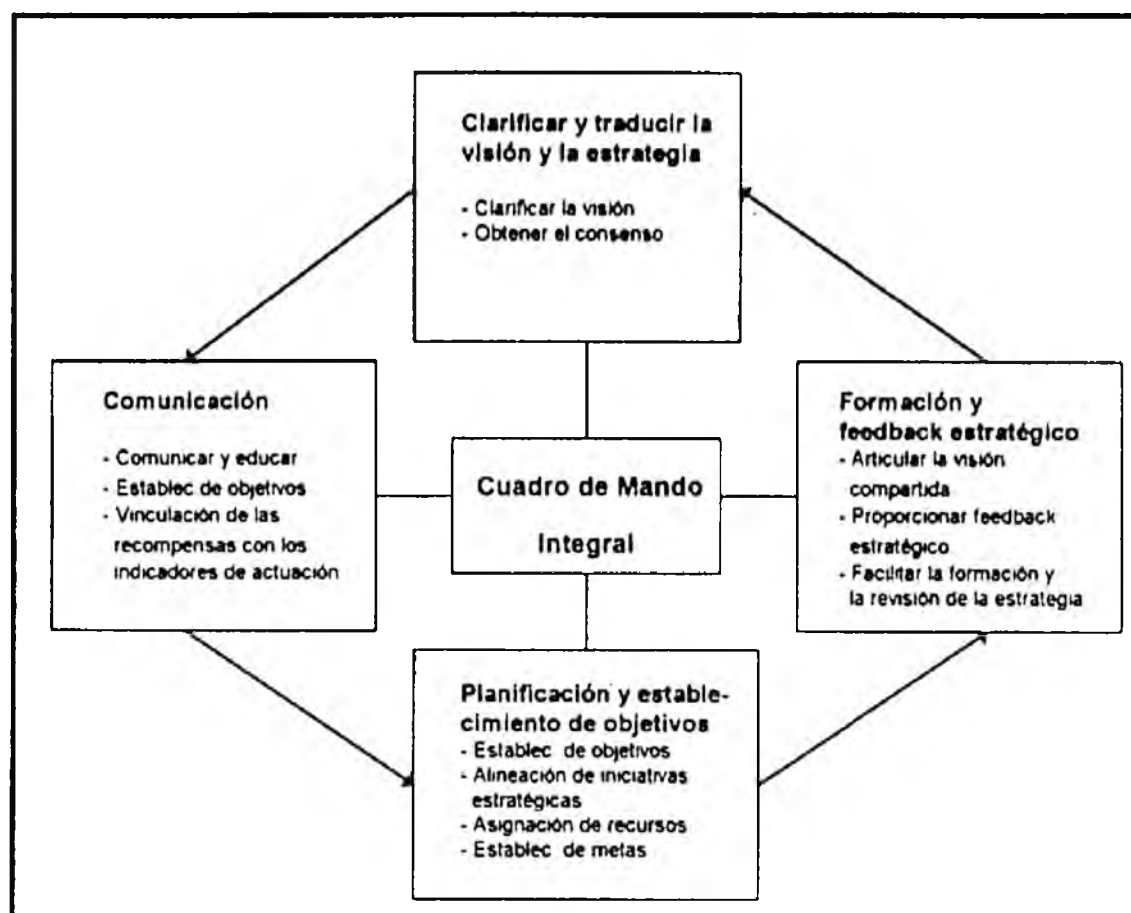


Figura nº 30 - El cuadro de mando integral como una estructura o marco estratégico para la acción

(extraído de Kaplan y Norton, 1997:24)

4.2.6.2.4 - La estrategia y los indicadores del cuadro de mando integral

El cuadro de mando integral de una organización debe estar vinculado a su estrategia. En este sentido se puede destacar tres principios que contribuyen a este propósito:

1 - Las relaciones causa-efecto

La secuencia de las relaciones causa-efecto deben estar adecuadamente contempladas en el cuadro de mando integral, como forma de explicar la estrategia adoptada por la organización. El sistema de indicadores debe identificar y tornar visible la secuencia de hipótesis sobre las relaciones de causa-efecto entre los mismos, los resultados y los elementos de actuación que conducen a ellos. Como concluyen Kaplan y Norton (1997:163).

“Cada indicador seleccionado para un cuadro de mando integral debería ser un elemento de una cadena de relaciones de causa-efecto, que comunique el significado de la estrategia de la unidad de negocio de la organización.”

La cadena de relaciones de causa y efecto debe comprender las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral.

Un ejemplo de cadena de relaciones de causa y efecto puede visualizarse en la figura siguiente:

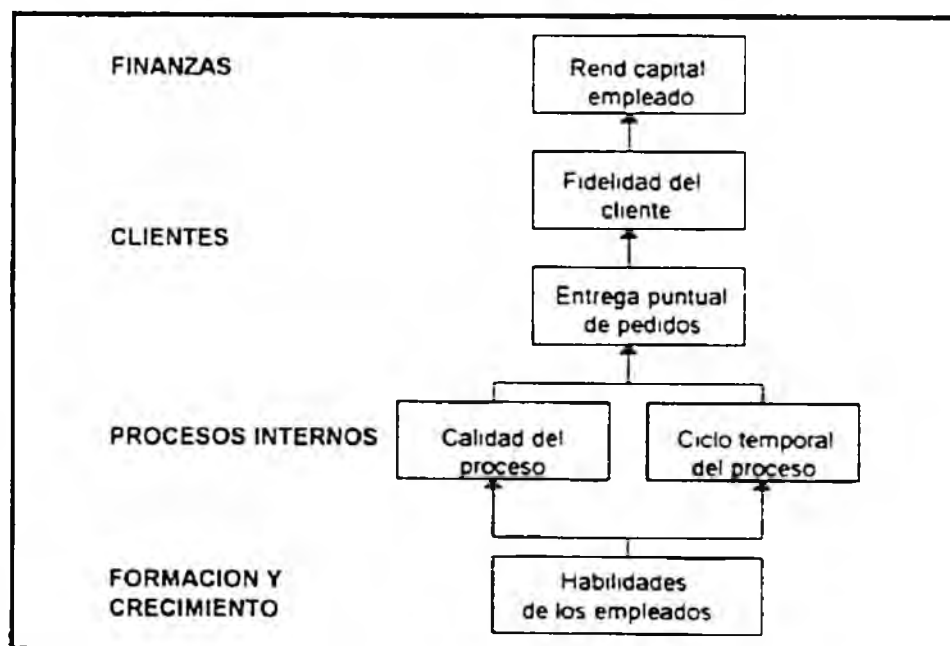


Figura nº 31 - Cadena de relaciones de causa y efecto

(extraído de Kaplan y Norton,1997:45)

Los rendimientos sobre el capital empleado pueden constituir una medida del cuadro de mando en la perspectiva financiera. Esa medida podría tener como inductor las ventas repetidas y ampliadas a los clientes, resultado de un alto grado de fidelidad de los mismos. La fidelidad, a su vez, es resultado de la entrega puntual de los pedidos, de tal forma que ambas se incorporan a la perspectiva del cliente en el cuadro de mando.

La puntualidad en la entrega depende del tiempo de ciclo corto en los procesos operativos y en los procesos internos de alta calidad. constituyéndose estos dos elementos en medidas del cuadro de mando en la perspectiva de procesos internos.

Finalmente, el entrenamiento y la mejora de las habilidades de los empleados de operaciones, objetivo para la perspectiva de crecimiento y formación, contribuyen a la mejora de la calidad y a la reducción de los ciclos temporales de los procesos internos.

Otro ejemplo de combinación de indicadores de causa y efecto lo constituye el resumen de los objetivos e indicadores estratégicos para el cuadro de mando integral del Metro Bank:

Objetivos estratégicos	Indicadores estratégicos	
	Indicadores de efecto	Indicadores de causa
Financieros F1 - Mejorar los rendimientos F2 - Ampliar la diversidad de los ingresos F3 - Reducir la estructura de coste	Rendimiento sobre la inversión Crecimiento de los ingresos Cambio del coste del servicio de depósitos	Variedad de ingresos
Clientes C1 - Aumentar la satisfacción del cliente con nuestros productos y nuestra gente C2 - Aumentar la satisfacción pos-venta	Cuota de segmento Retención de los clientes	Profundidad de la relación Encuesta de satisfacción
Interno I1 - Comprender a nuestros clientes I2 - Crear productos innovadores I3 - Productos de venta cruzada I4 - Pasar los clientes a canales rentables I5 - Reducir al mínimo los problemas operativos I6 - Un servicio sensible	Ingresos procedentes de los nuevos productos Ratio de venta cruzada Cambio de la combinación canales Tasa de errores del servicio Tiempo de cumplimiento de una solicitud	Ciclo de desarrollo del producto Horas dedicadas a los clientes
Formación L1 - Desarrollar las habilidades estratégicas L2 - Proporcionar información estratégica L3 - Alinear los objetivos personales	Satisfacción del empleado Ingresos por empleado	Ratio de cobertura del trabajo estratégico Información estratégica Ratio de disponibilidad Alineación de metas personales

Cuadro nº 8 - Cuadro de mando integral de Metro Bank

(extraído de Kaplan y Norton,1997:169)

2 - Los resultados y los inductores de actuación

Los indicadores de resultados como la cuota de mercado, la rentabilidad, la satisfacción del cliente, la retención de los clientes y las condiciones de los empleados, atienden a objetivos comunes de muchas estrategias, mientras los inductores de actuación se refieren, en general, a una unidad de negocio en particular.

Kaplan y Norton (1997:164) resaltan la importancia que tiene una buena combinación de indicadores del resultado con inductores de actuación en el cuadro de mando integral señalando que:

“Los indicadores del resultado sin los inductores de la actuación no comunican la forma en que se conseguirán los resultados, ni proporcionan una indicación temprana de si la estrategia se está poniendo en práctica con éxito.”

3 - La vinculación con las finanzas

Los resultados financieros como el rendimiento sobre el capital empleado y el valor añadido económico, deben merecer especial atención en la formulación del cuadro de mando integral, ya que los objetivos financieros constituyen la base sobre la cual han de vincularse todos los indicadores del mismo.

4.2.6.3 - La gestión basada en los grupos de interés (*stakeholders*)

4.2.6.3.1 - Introducción

Los negocios y relaciones de las organizaciones han cambiado de forma espectacular en los últimos años, exigiendo actuar de forma más cooperativa y participativa, y creando, en consecuencia, más dependencia respecto a los distintos grupos de interés (Atkinson y Waterhouse, 1996).

Este hecho dio paso a que en las organizaciones tuviesen lugar innumerables contratos, ya sean implícitos o de relaciones (Macneil, 1980) en los cuales las obligaciones no pueden ser especificadas de forma precisa, o explícitos como son los contratos comerciales y otros, los cuales tratan, a su

modo, de establecer las relaciones existentes entre las organizaciones y los distintos grupos de interés (Jensen y Meckling,1976).

Un grupo de interés es, por tanto:

“Un individuo o grupo, de dentro o fuera de la organización, que tiene interés en la misma, o que puede influenciar en su desempeño.” (Atkinson, Waterhouse y Wells,1996:3).

Aceptándose tal definición, es posible encontrar diversos tipos de grupos de interés en las organizaciones aunque, normalmente, cada una tiene cinco grupos que son: los clientes, los empleados, los proveedores (de bienes, servicios o dinero), los accionistas y la comunidad (Atkinson, Waterhouse y Wells,1996).

Los clientes, los accionistas y la comunidad forman un primer grupo que compone el entorno de la organización, y alrededor de los cuales se definen los elementos críticos de la estrategia competitiva de la misma.

Los proveedores y empleados forman un segundo grupo y desarrollan actividades de planificación, diseño e implementación de los procesos de producción y entrega de los productos a los clientes, teniendo en cuenta el entorno definido por el primer grupo (Atkinson, Waterhouse y Wells,1996).

Así, una gestión basada en los grupos de interés exige que la organización esté enfocada a atender los requerimientos de los mismos, como forma de garantizar su contribución permanente a la consecución de los objetivos empresariales. Esto es así, porque:

a) los clientes están dispuestos a obtener productos a precios adecuados, con calidad y buen servicio posventa;

b) los empleados desean contar con buenas condiciones de trabajo y con una remuneración justa;

c) los accionistas esperan obtener una adecuada retribución al capital invertido;

d) los proveedores esperan un retorno satisfactorio de las inversiones hechas en términos de tiempo y capital, para colocar a la disposición de la organización su experiencia, recursos y conocimientos;

e) la comunidad espera que la organización cumpla con sus obligaciones legales y sociales.

Al crear una empresa, los propietarios fijan lo que Atkinson, Waterhouse y Wells (1996:4) denominan el objetivo primario de la misma, o sea, el incremento de la riqueza de los propietarios.

"La naturaleza y el enfoque de la relación que la organización mantiene con los demás grupos de interés es definida por, y refleja cómo estos pueden contribuir a la consecución del objetivo primario."

La figura siguiente, reúne los elementos y las relaciones que se establecen en un modelo de gestión basada en los grupos de interés:

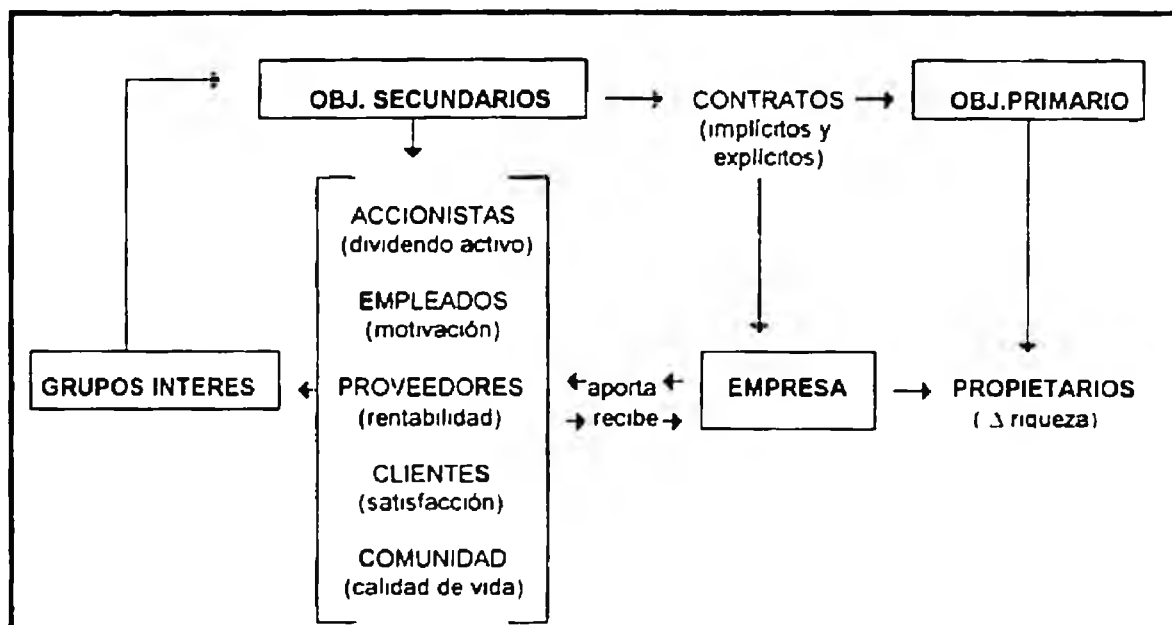


Figura nº 32 - Modelo de gestión basada en los grupos de interés

(elaboración propia, basada en Atkinson, Waterhouse y Wells, 1990)

4.2.6.3.2 - Planificación estratégica enfocada a los grupos de interés

4.2.6.3.2.1 - Objetivo

Tomando por base lo expuesto con anterioridad, se puede concluir que la planificación tiene como objetivo la identificación y adopción, por parte de la organización, de los distintos tipos de relaciones que ésta habrá de tener con cada grupo de interés.

“Necesariamente, el proceso de planificación comienza con la identificación de las necesidades de los clientes y de forma simultánea, tendrá en cuenta las necesidades y el apoyo de los empleados y proveedores de la organización, los cuales tratarán de reflejar el entorno definido por los propietarios y la comunidad. La organización elige una serie de estrategias y procesos que reflejan cada tipo de contrato que haya negociado con cada uno de los grupos de interés.” (Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996:4).

Todo lo que la organización espera y ofrece a cada grupo de interés constituye sus objetivos secundarios, los cuales, a su vez, son muy importantes para permitir que la misma logre su objetivo primario.

“Los objetivos secundarios inducen o causan, la consecución del objetivo primario. Así, por ejemplo, la satisfacción del cliente, que es un objetivo secundario, es de suma importancia pues, una vez conseguida, contribuirá a incrementar la riqueza de los propietarios, que es el objetivo primario de la organización.” (Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996:5).

4.2.6.3.2.2 - Estrategias

El éxito de la organización está estrechamente ligado al seguimiento y gestión de la actuación y consecución de los objetivos secundarios, no tanto en relación con sus resultados en sí, sino por el hecho de que son ellos los que permiten a la misma alcanzar su objetivo primario.

Atkinson, Waterhouse y Wells (1996:3) dentro de este contexto definen la planificación estratégica como:

“La selección por parte de la alta dirección, de la naturaleza y extensión de los contratos que negociará, tanto en forma explícita como implícita, con sus grupos de interés.”

Estos contratos deberán poner de manifiesto, de un lado, el apoyo que la organización espera obtener de cada grupo de interés para alcanzar su objetivo primario y, de otro, la forma que la misma utilizará para retribuir el apoyo recibido.

Así, por ejemplo, si la organización considera que un aspecto clave de su estrategia es desarrollar e implementar un proceso de producción que garantice, además de la rapidez en la entrega, bajo coste y alta calidad del

producto, eso formará parte de un contrato implícito entre la organización y sus clientes.

La implementación de este plan podrá exigir una inversión en equipos capaces de proporcionar una producción más rápida que la habitual, además del entrenamiento de los empleados para que desarrollen un sistema de fabricación de ciclo más corto, al mismo tiempo responsable y fiable. Lo anterior requiere que ellos estén motivados y, por tanto, el contrato entre la organización y los mismos deberá tener en cuenta el incremento en su entrenamiento y en sus responsabilidades, a cambio de mejores sueldos. Todo ello contribuirá, finalmente, al aumento del beneficio de la organización.

Por otro lado, la organización contratará con sus proveedores el suministro de productos de alta calidad, a precios razonables y con garantía de entrega en el día fijado.

En cualquier caso, todo contrato, ya sea implícito o explícito que la organización celebre con sus grupos de interés debe reflejar las demandas y las expectativas de la comunidad.

Una vez desarrollado el plan, que recoge la contribución y expectativas de todos los grupos de interés, habrá que realizar una evaluación para saber si el mismo satisface los objetivos de los propietarios.

“En realidad, este proceso debe ser secuencial y, generalmente, exige un determinado periodo de tiempo. Lo importante es que cada grupo de interés esté seguro de que una vez terminado el proceso, habrá un equilibrio entre lo que ofrecen a la organización y la retribución que de ella reciben.” (Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996:5).

4.2.6.3.2.3 - Medidas de control de la actuación estratégica

Atkinson, Waterhouse y Wells (1996) constatan que aunque muchos autores han tratado de resaltar la importancia que tiene la medición de la actuación (*performance measurement system*) como medio para ejercer el control en la organización, existen escasos trabajos que enfoquen de forma clara la naturaleza y extensión de un modelo integrado de medición de la actuación estratégica.

Uno de los conceptos de medición que se ha venido utilizando en los últimos 20 años en Europa, especialmente en Francia, es conocido como *Tableau de Bord*, el cual pone de manifiesto que la consecución de los objetivos de crecimiento de la organización es motivada o inducida por la actuación realizada en procesos básicos como logística, manufactura, personal y administración.

Graner(1991:113) define el *Tableau de Bord* como:

“El conjunto de documentos que un determinado cargo en la empresa precisa necesaria y suficientemente para llevar el adecuado control de las misiones que tiene encomendadas bajo su responsabilidad.”

Esta definición permite concluir que en cada punto de responsabilidad existente en la empresa, podrá encontrarse un *Tableau de Bord*.

La clave, reside en que la organización haga un seguimiento y gestión de los procesos que generan los resultados, más que seguir y gestionar los resultados provocados por los mismos.

Kaplan y Norton (1997) también han contribuido notablemente al tema con la elaboración del cuadro de mando integral (*balanced scorecard*), tratado con anterioridad.

Para Atkinson, Waterhouse y Wells (1996) un sistema de medición del desempeño debe atender a cuatro requisitos:

1 - Evaluar si el grupo de interés interno, constituido por los empleados y los proveedores, está aportando la ayuda esperada por la organización y si ésta está obteniendo los resultados esperados del grupo de clientes

2 - Evaluar si la organización está aportando a cada grupo de interés aquello que ellos requieren para continuar contribuyendo a que ésta alcance su objetivo primario.

3 - Guiar el diseño e implementación de procesos que contribuyan a satisfacer los objetivos secundarios de la organización

4 - Evaluar la planificación y los contratos, ya sean implícitos o explícitos, negociados con los grupos de interés lo que ayuda a la organización a asegurarse acerca del efecto positivo que causa la consecución de los objetivos secundarios sobre el objetivo primario

La contribución y retribución que la organización negocia con cada grupo de interés y la forma con que cada proceso de la organización contribuye a la consecución de los objetivos secundarios son los elementos que definen el enfoque del sistema de medición del desempeño organizacional.

La figura siguiente, presenta un resumen de lo expuesto

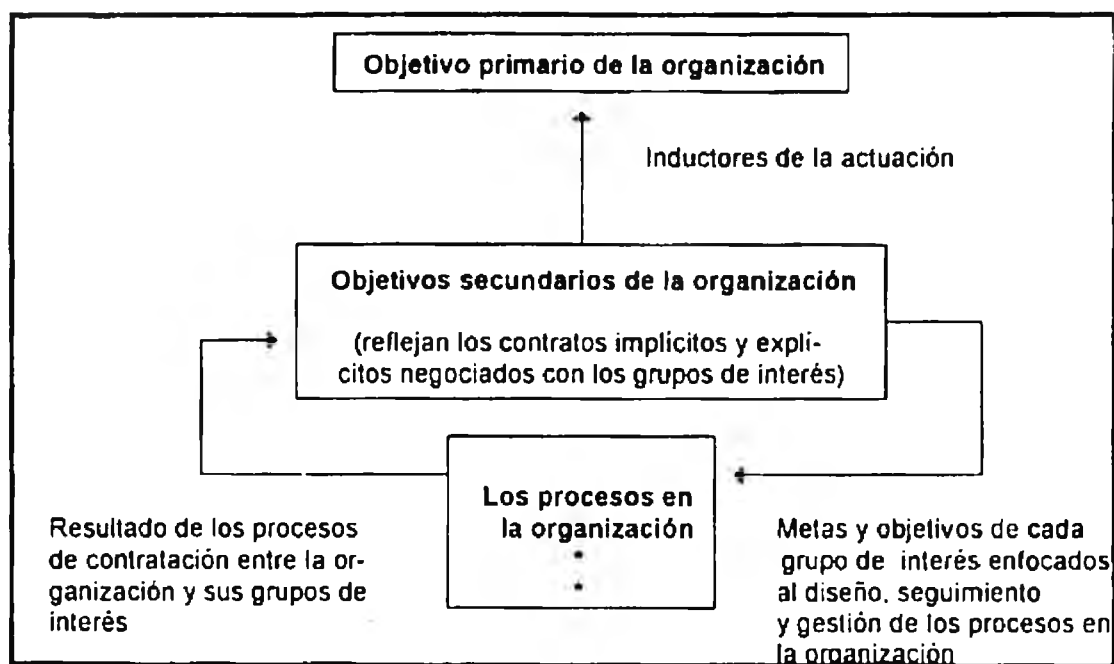


Figura nº 33 - Sistema de medición de la actuación estratégica

(extraído de Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996:9)

Atkinson, Waterhouse y Wells (1996) llevaron a cabo una investigación empírica para determinar si las empresas están utilizando sistemas de medición del desempeño y cómo éstos están concebidos. Para ello, visitaron doce organizaciones reconocidas por la excelencia en sus negociaciones con uno de los cinco grupos de interés

Las empresas visitadas y los grupos de interés correspondientes son los siguientes:

Grupos de interés	Organizaciones
Clientes Empleados Proveedores Accionistas Comunidad	The Four Seasons Hotel and Resorts, Xerox Canadá Nissan Canadá, Federal Express Loblaw's, NCR, General Motors Imperial Oil Limited, American Barnck Resources Co., Trans Canadá Pipelines Limited Ben & Jerry's Homemade, Body Shop Canadá

Aunque las organizaciones se diferencian unas de las otras, los investigadores encontraron algunos puntos comunes entre ellas:

1 - Cada organización identificó el grupo de interés con el cual obtuvo un nivel de actuación excelente, considerado como factor crítico para alcanzar sus objetivos primarios.

La excelencia en su relación con el grupo de interés no era algo accidental, sino que estaba asociada al reconocimiento, por parte de la organización, de la importancia que el mismo tenía para ayudarla a conseguir alcanzar sus objetivos primarios.

2 - Cada organización había diseñado un sistema de medición que apoyase la excelencia en sus relaciones con un grupo específico de interés

3 - La principal característica del sistema es que estaba enfocado a los elementos de medición en cuestión, normalmente no financieros, y no se hallaba integrado en el sistema formal de informes financieros. Cada organización había diseñado el sistema que más aportaba a su aprendizaje, en el sentido de llevar a cabo el seguimiento de aquellos aspectos considerados como críticos por sus directivos.

4 - El sistema no se encontraba integrado en el sistema de información gerencial global, constituyendo, por tanto, un sistema aislado. Únicamente en una organización el mismo se hallaba integrado.

5 - El diseño del sistema de medición de la actuación adoptado por cada organización reflejaba las estrategias de negocios claves de la misma

4.2.6.3.3 - Evidencia empírica

4.2.6.3.3.1 - El sistema de medición de la actuación estratégica en el Banco de Montreal: estudio del caso

Para ilustrar los aspectos mencionados con anterioridad, Atkinson, Waterhouse y Wells (1996) presentan un estudio de caso sobre el sistema de medición de la actuación estratégica implementada en el Banco de Montreal.

El estudio pone en evidencia, además de la naturaleza del sistema, la filosofía de gestión subyacente en la implementación del mismo, la cual es denominada *balanced scorecard* por el Banco de Montreal.

4.2.6.3.3.2 - Objetivos e inductores de la actuación

El Banco de Montreal tiene como principal objetivo la maximización del retorno de la inversión para sus accionistas a largo plazo.

Para alcanzar este objetivo, el banco utiliza un sistema de medición diseñado a partir del reconocimiento de que para alcanzar su objetivo primario debe considerar y tratar de alcanzar los objetivos de los grupos de interés (objetivos secundarios).

El Banco de Montreal considera los accionistas, clientes, empleados y comunidad como sus grupos de interés.

4.2.6.3.3.3 - El papel de la medición de la actuación

En el Banco de Montreal, la medición de la actuación debe cumplir, según sus directivos, cuatro papeles principales:

1 - Los decisores deben enfocar su atención a aquellos elementos (inductores) que consideran determinantes para el éxito de la organización. Para cada elemento de medición de la actuación fueron identificados dos puntos:

a) el nivel mínimo o estándar de actuación correspondiente al nivel medio observado en la industria;

b) el nivel de actuación establecido.

2 - Tanto la estructura como los elementos del sistema requieren que los directivos comuniquen a todo el personal, ya sea de dentro o de fuera de la organización, qué es lo que contribuye a proporcionar un retorno de inversión superior a los accionistas.

3 - Las medidas de la actuación fueron concebidas para proporcionar señales y medidas de diagnóstico que permitieran a los tomadores de decisiones, identificar con claridad qué es lo que contribuye a la obtención de los resultados observados, además de ayudarles a percibir posibles problemas que exigen una reorientación de los planes estratégicos y tácticos para incrementarlos

4 - Las medidas de la actuación buscan, entre otros aspectos, atender los siguientes objetivos administrativos

a) proveer una base común para la evaluación de la actuación;

b) informar con claridad qué es lo que está contribuyendo a la actuación observada;

c) indicar el nivel de actuación deseada

El seguimiento de los inductores de la actuación permite identificar cualquier reducción potencial del beneficio, haciendo que el problema pueda ser resuelto en su comienzo, además de constituir un importante instrumento de aprendizaje de la organización.

Los atributos críticos del sistema de medición de la actuación del banco son:

- a) se encuentra integrado en el sistema global de control de gestión;
- b) realiza mediciones financieras y no financieras de los resultados, así como de los inductores de estos resultados;
- c) tiene en cuenta todos los grupos de interés.

4.2.6.3.3.4 - La naturaleza de la medición de la actuación

Teniendo por base el objetivo corporativo global de proveer un nivel superior de retorno de la inversión a sus accionistas, los directivos del banco establecieron objetivos para cada grupo de interés (objetivos secundarios) en el supuesto de que un excelente desempeño de éstos contribuye favorablemente al incremento de los beneficios del banco.

Fueron establecidas, para cada grupo de interés, mediciones primarias enfocadas a los resultados y medidas secundarias enfocadas a las causas o inductores de estos resultados. Por eso, el patrón, que son las mediciones secundarias, se refiere a los inductores del desempeño de los resultados primarios de los grupos de interés, y estos resultados son el indicador clave de actuación para cada grupo particular de interés, los cuales, a su vez, afectan a los beneficios corporativos.

El cuadro siguiente refleja las medidas primarias y secundarias adoptadas para cada grupo de interés:

Grupo de interés	Mediciones primarias	Mediciones secundarias
Accionistas	Retomo de la inversión de los accionistas	Crecimiento de los ingresos Crecimiento de los gastos Ratios de capital Ratios de liquidez Calidad de los ratios de préstamos
Clientes	Satisfacción del cliente y calidad del servicio	Encuesta a los clientes sobre diferentes requisitos de los productos
Empleados	Compromiso de los empleados, índice de servicio al cliente y, ratio de productividad de los empleados	Encuesta de opinión a los empleados Índice de servicio al cliente Ratios de coste de los empleados sobre el total de ingresos
Comunidad	Imagen pública	Encuestas externas

Cuadro nº 9 - Mediciones primarias y secundarias para cada grupo de interés del Banco de Montreal

(extraído de Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996:18)

4.2.6.3.3.5 - Atributos de la medición de la actuación

Además del papel y de las características de la medición del desempeño mencionados con anterioridad, fueron identificados algunos criterios que la misma debería reunir:

1 - Debe llevarse a cabo una evaluación independiente de los elementos de actuación.

2 - Las mediciones de la actuación deben ser significativas para las personas que las utilizan.

3 - Las mediciones de la actuación son definidas por los objetivos estratégicos de la organización y deben ser consistentes con los mismos.

4 - Las mediciones de la actuación son definidas por las estrategias competitivas de la organización y deben ser consistentes con las mismas.

5 - Las mediciones de la actuación deben ser revisadas y deben sufrir cambios siempre y cuándo sea necesario.

6 - Las mediciones de la actuación deben ser conocidas y aceptadas por todas las personas de la organización, en todos sus niveles.

4.2.6.3.3.6 - La utilización del sistema de medición de la actuación estratégica

El sistema de medición de la actuación estratégica en el Banco de Montreal es parte de un sistema de recompensas.

Cada elemento de actuación medido, tiene un número de puntos definido. El número de puntos es asignado para cada nivel de actuación observado, teniendo en cuenta el nivel de actuación esperado y su distribución es la siguiente:

1 - 3	no aceptable (por debajo de la media)
4 - 6	aceptable (media)
7 - 8	superior (por encima de la media)
9 - 10	excelente

Se suman los puntos obtenidos por cada grupo de interés determinándose un número global o índice de actuación. Se hace un

seguimiento del número global de puntos en el transcurso del tiempo para evaluar el patrón y la tendencia del incremento en las unidades de negocios, para servir como *benchmarking* interno de la organización.

4.2.7 - Integración entre el cuadro de mando integral y la gestión basada en los grupos de interés

Como se ha podido constatar, el cuadro de mando integral (Kaplan y Norton,1997) y la gestión basada en los grupos de interés (Atkinson, Waterhouse y Wells,1996), constituyen dos contribuciones recientes de los referidos autores respecto a la medición de las actuaciones estratégicas de la empresa.

El cuadro de mando integral enfoca la medición de la actuación empresarial a través de la utilización de medidas financieras y no financieras que permiten observar la empresa desde cuatro perspectivas: perspectiva financiera (rendimiento a los accionistas/aumento de la riqueza) perspectiva del cliente (satisfacción de las necesidades del cliente), perspectiva del proceso interno (excelencia en las operaciones) y perspectiva de formación o innovación y crecimiento (capacidad de cambio y mejora en la organización).

Además de los accionistas y de los clientes que aparecen de forma explícita en la perspectiva financiera y en la perspectiva del cliente, el cuadro de mando integral incluye también, los proveedores dentro de la perspectiva del proceso interno y los empleados en la perspectiva de formación y crecimiento.

Se objetiva, con este instrumento de gestión, medir si la empresa está alcanzando la satisfacción de sus clientes y al mismo tiempo generando mayor rentabilidad a corto y largo plazo.

La gestión basada en los grupos de interés identifica por lo menos cinco grupos de interés con los cuales la empresa mantiene contratos explícitos e implícitos: los accionistas, los clientes, los proveedores, los empleados y la comunidad.

Los accionistas, los clientes y la comunidad, componen el entorno de la empresa y forman un primer grupo. Los proveedores y los empleados forman un segundo grupo encargado del desarrollo de las actividades de planificación, diseño e implementación de los procesos de producción y entrega de los productos o servicios.

El modelo propone la medición de la *performance* en la consecución del objetivo primario (aumento de la riqueza en la empresa) y de los objetivos secundarios (satisfacción de los distintos grupos de interés).

En definitiva, estos dos enfoques de gestión adoptan como referencia la estrategia desarrollada por la empresa y objetivan el incremento de la riqueza en la firma (perspectiva financiera o objetivo primario) el cual depende del desarrollo de medidas operacionales (perspectiva del cliente, del proceso interno y de formación y crecimiento) o de la consecución de los objetivos secundarios (satisfacción de los distintos grupos de interés).

Recogiendo los puntos comunes de estos dos planteamientos, es posible diseñarse un modelo de integración de los mismos.

La figura siguiente refleja el modelo de integración del cuadro de mando integral con la gestión basada en los grupos de interés:

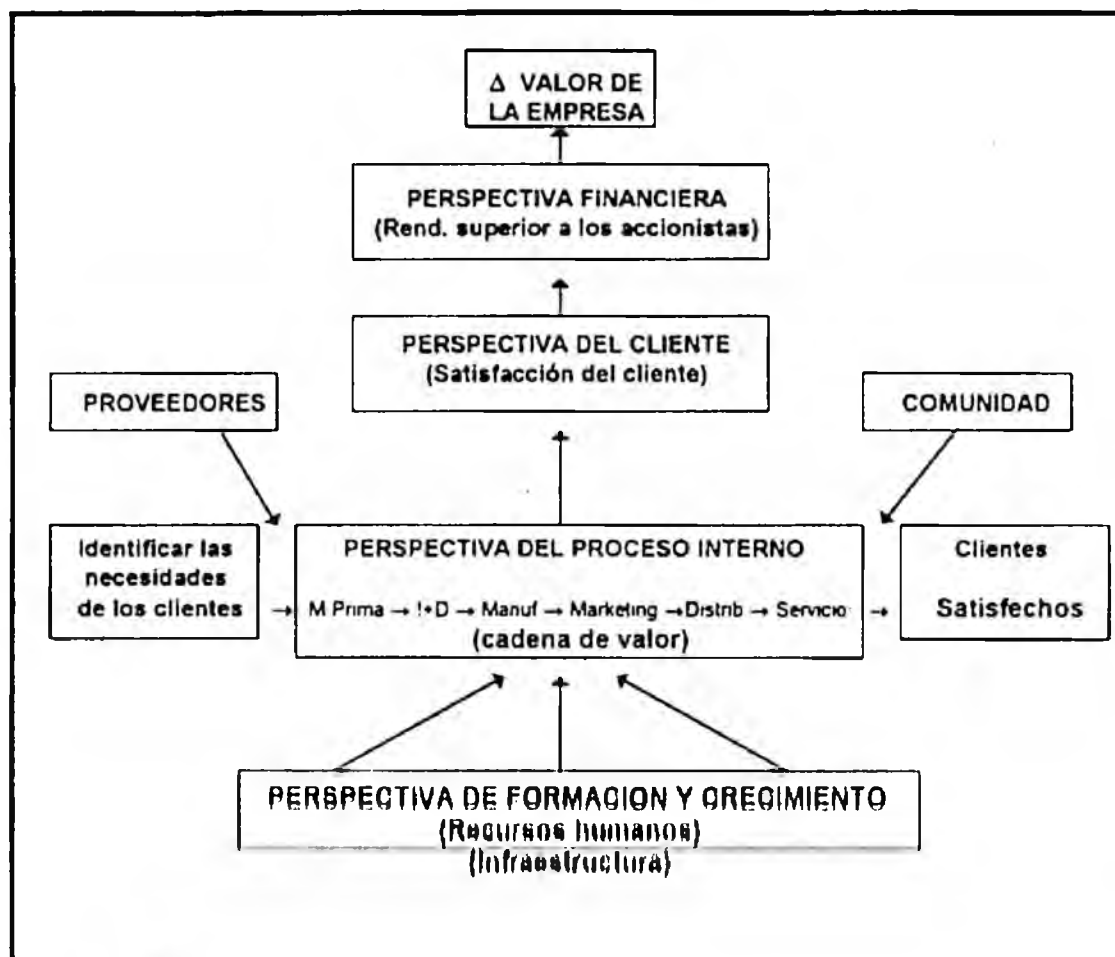


Figura nº 34 - Integración entre el cuadro de mando Integral y la gestión basada en los grupos de Interés

(elaboración propia, basada en Atkinson, Waterhouse y Wells, 1996; Kaplan y Norton, 1997)

Una vez que la organización disponga de recursos humanos adecuadamente formados, motivados y satisfechos, puede alcanzar la excelencia en el desarrollo de las actividades internas las cuales incluyen, naturalmente, una estrecha vinculación con los proveedores que a cambio de un beneficio razonable aportan sus conocimientos, habilidades y recursos a la organización, y la comunidad que al tener atendidas sus expectativas

referentes a la calidad de vida, contribuye al aumento del prestigio y mejora de la imagen pública de la organización.

Todo ello, conlleva al aumento de la satisfacción de los clientes lo que significa "un factor generador de valor para la firma"(Álvarez López. 1997:43)

4.3 - Bibliografía

- ALET, J. *Perspectiva de la Contabilidad Directiva y del Controller en España*. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España. Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1988.
- ALVAREZ LOPEZ, José. "Medida de las paradojas empresariales" *Boletín AECA*, nº 43, abril/junio 1997, pp.41-44.
- y BLANCO IBARRA, Felipe. "La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990a, pp.305-318.
-"El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990b, pp. 545-552.
-"Evolución de la contabilidad de gestión". *Partida Doble*, nº 11, abril 1991a, pp. 4 -13.
-"La contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones". *Partida Doble*, nº 18, diciembre 1991b, pp. 21-27.
-"Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992a, pp.21-36.
-"La contabilidad de dirección estratégica en la toma de decisiones empresariales". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992b, pp.349-374.
-"La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993a, pp.769-786 y 800.
-"Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol XLV, 1993b, pp.469-486 y 494.
-"La contabilidad directiva en el proceso de optimización de la gestión empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLVI, 1994, pp 689-704.
- ANSOFF, H. Igor. *Strategic Management*. McMillan, 1979, citado en McNamee 1988. op. cit.
- ATKINSON, Anthony A. y WATERHOUSE, John. *Strategic Performance Measurement: Scope and Implementation Issues* Trabajo presentado a la la Strategic Management Accounting Conference, may 1996, Edmonton, Alberta (Canada)

- ATKINSON, Anthony A.; WATERHOUSE, John H. y WELLS, Robert B. *Strategic Performance Measurement: Theory and Practice*. Trabajo presentado a la Strategic Management Accounting Conference, may 1996, Edmonton, Alberta (Canada).
- BERLINER, Callie y BRIMSON, James A. *Coste Management for today's advanced manufacturing*. Boston, Harvard Business School Press, 1988
- BLANCO DOPICO, M^a Isabel. "Contabilidad estratégica ¿una estrategia de la contabilidad o una contabilidad de la estrategia?", en el libro *Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión Conferencias y Comunicaciones*. Madrid, ICAC, 1993, pp.137-148
- BOUQUIN, Henri. *Comptabilité de Gestion*. Paris, Editions Dalloz, 1993. citado en Sáenz Martínez, 1997, op.cit.
- BRAUSCH, John M. "Target Costing for Profit Enhancement", *Management Accounting*, USA, vol. LXXVI, nº 5, november 1994, pp.45-49
- BROMWICH, Michael. "Managerial Accounting Definition and Scope - from a managerial view", *Management Accounting*, U K, september 1988, pp 26-27
- "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nº 1/2, 1990, págs.27- 46.
- CASTELLO TALIANI, Emma. "Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión". *Boletín AECA*, nº 25, 1º cuatrimestre, 1991, pp. 4-6
- y LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *Gestión Integral de Costes la gestión por actividades y el coste objetivo* VIII Congreso AECA, Sevilla, septiembre 1995, pp 621-643
- COOPER, Robin y SLAGMULDER, Regine. *Factores that Influence the Target Costing Process: Lessons from Japanese Practice*. Trabajo presentado a la Strategic Management Accounting Conference, may 1996, Edmonton Alberta (Canada)
- DARDET ESPEJO, Concepción Álvarez. *Análisis estratégico del coste estudio de un caso* Madrid, ICAC, 1993
- DUTTON, John J. y FERGUSON, Mark. "Target Costing at Texas Instruments" *Journal of Cost Management*, vol 10, nº 3, fall 1996, pp 33-38
- EMMANUEL, C ; OTLEY, D. y MERCHANT, K. *Accounting for Management Control* U.K., Chapman and Hall, Second Edition, 1991, citados en Dardet Espejo, 1993, op.cit.

FISHER, Joseph. "Implementing Target Costing". *Journal of Cost Management*, vol.9, nº2, summer 1995, pp.50-59.

GOLDENBERG, Marta da C. Louro. *Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. São Paulo, FEA-USP, 1994.

GOVINDARAJAN, V. y SHANK, John. Strategic cost analysis: "The Crown Cork and Seal case", capítulo 10-3 en el libro *Emerging Practices in Cost Management*, Boston, Warren, Gornam y Lamont, 1990. pp.469-480.

GRANER, Luis Franquesa. *De la contabilidad de costes al "Tableau de Bord"* Barcelona, Marcombo Boixareu Editores, 1991.

HERGERT, M. y MORRIS, D. "Accounting Data for Value Chain Analysis" *Strategic Management Journal*, nº 10, 1989, pp.175-188, citados en Shank y Govindarajan, 1993, op.cit.

JENSEN, M y MECKLING, William. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Capital Structure". *Journal of Financial Economics*, 1976 - 3, pp.305-360, citados en Atkinson y Waterhouse, 1996, op.cit.

JOHNSON, H. Thomas. "Activity-Based Management: Past, Present and Future" *Engineering Economics*, Spring, Institute of Industrial Engineers, USA, 1991, citado en Sáenz Martínez, 1997, op.cit.

JONES, T. O. y SASSER, W. E. "Why Satisfied Customers Defect". *Harvard Business Review*, nov-dec.1995, pp.88-99, citados en Kaplan y Norton, 1997, op.cit.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P. *Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S A, 1997

KATO, Yutaka, BOER, Germain y CHOW, Chee W. "Target Costing: An Integrative Management Process". *Journal of Cost Management*, vol 9, nº 1, Spring 1995, pp.39-51.

KAWADA, M y JOHNSON, D. "Strategic Management Accounting: Why and How". *Management Accounting*, USA, vol. LXXXV, nº2, august 1993, pp.32-38.

KUNZ, David A. "3M: la excelencia en gestión contable". *Harvard - Deusto Finanzas & Contabilidad*, nº 9, enero/febrero 1996, pp.6-12

MACNEIL, I. *The New Social Contract: An Inquiry into Modern Contractual Relations*. Yale University Press, 1980, citado en Atkinson y Waterhouse, 1996, op. cit.

McNAIR, Carol J. y otros. *Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*. Madrid, TGP - Tecnologías de Gerencia de Producción, S.A., 1989.

McNAMEE, P. *Management Accounting: Strategic Planning and Marketing*. London, Heinemann Professional Publishing, 1th. edition, 1988

MILLER, J. "Designing and implementing a new cost management system". *Journal of Cost Management*, Winter 1992, pp.41-53.

NAKAGAWA, Masayuki. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. São Paulo, FEA/USP, 1987.

.... *Gestão Estratégica de Custos: conceito, sistemas e Implementação* São Paulo, Editora Atlas S/A, 1993.

NAVARRO CASTILLO, Francisco y ALVAREZ DE NOVALES, José Mario. *Gestión Estratégica de Costes*. Principios de Contabilidad de Gestión documento borrador, Madrid, AECA, 1996.

OTLEY, D.T. y BERY, A.J. "Control Organization and Accounting" *Accounting, Organizations and Society*, 1980, pp. 231-244, citados en Dardet Espejo, 1993, op.cit.

PIPKIN, Al. "The 21st. Century Controller". *Management Accounting*, U.K. , feb. 1989.

POGUE, George. "Strategic Management Accounting". *Management Accounting*, U.K., vol. 68, nº 1, january 1990, pp.46-47.

PORTER, Michael E. *Competitive Strategy: Techniques for Analizing Industnes and Competitors*. New York, The Free Press, 1980

..... *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* New York, The Free Press, 1985, citado en Tachibana y otros, 1995, op.cit

..... *Ventaja Competitiva: Creación y Sostenimiento de un desempeño superior* México, Compañía Editorial Continental, 1987

..... *Estrategia Competitiva: técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. México, Cia Editorial Continental, S.A. 8ª impresión, 1987.

SAENZ MARTINEZ, Josune. *Gestión Estratégica de Costes* ESTE - Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Deusto San Sebastián, 1997.

SAKURAI, M. "Target Costing and how to use it". *Journal of Cost Management*, Summer 1989, pp.39-50.

..... *Environmental Change and Its Influence on Management Accounting*. Tokyo, Dobunkan, 1991.

SHANK, John. "Strategic cost management: new wine or just new bottles?" *Journal Management Accounting Review*, vol. 1, Fall 1989, pp.47-65.

..... y GOVINDARAJAN, Vijay. *Strategic Cost Analysis: The evolution from managerial to strategic accounting*. Boston, Irwin Homewood, 1989.

.... y GOVINDARAJAN, Vijay. *Strategic Cost Management: the new tool of competitive advantage*. New York, The Free Press, 1993.

SIMMONDS, Kenneth. "Strategic Management Accounting" *Management Accounting*, U.K., vol. 59, nº 4, april 1981, pp.26-29.

... *Strategic Management Accounting: The emerging paradigm*. XXII Congreso de la European Accounting Association, Stuttgart 1989, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a, op.cit.

TACHIBANA, Wilson K. y otros. *Administração estratégica de custos 1* Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. UNISINOS, nov. 1994, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp. 283-294.

TANI, T y otros. *Genka Kikaku in Japanese Firms: Current State of the Art*. Kobe, Japan: Working Paper, School of Business Administration, Kobe University, 1992. citados en Kato, Boer y Chow, 1995, op.cit.

TURNEY, P. "How Activity-Based Costing helps reduce cost". *Journal of Cost Management*, Winter, 1991, pp.29-35.

VALLE, R. *El diseño de las organizaciones. Una aproximación contingente*. Ed. Servicio Publicaciones Universidad de Sevilla, 1986, citado en Dardet Espejo, 1993, op.cit.

..... *La gestión estratégica de los recursos humanos: marco teórico y estudio de un caso*. Trabajo de investigación para acceso a plaza de catedrático Universidad de Cádiz, 1991, citado en Dardet Espejo, 1993, op.cit.

WARD, Keith. "Accounting for marketing strategies". Capítulo 7 en el libro *Management Accounting Handbook*, U.K., Colin Drury & CIMA, 1992a, pp. 154-172

..... *Strategic Management Accounting*. London, CIMA, 1992b.

WILSON, Richard. "Competitor Analysis". *Management Accounting*, U.K., vol 72, n° 4, june 1994, pp.24-26.

2ª PARTE

ESTUDIO EMPIRICO

CAPITULO 5

ESTUDIO EMPIRICO

EL USO DE LA INFORMACION CONTABLE, DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS DE PRODUCCION Y DE LOS INSTRUMENTOS DE GESTION EN LAS INDUSTRIAS DE RIO GRANDE DO SUL (BRASIL) Y DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

5.1 - Justificación

5.2 - Objetivos

5.3 - Metodología de la investigación

5.3.1 - Recogida de la información

5.3.2 - Diseño de la muestra

5.3.3 - Tratamiento de la información

5.4 - Análisis descriptivo de la muestra

5.5 - Conclusiones descriptivas

5.6 - Bibliografía

CAPITULO 5 - ESTUDIO EMPIRICO

EL USO DE LA INFORMACION CONTABLE, DE LAS NUEVAS TECNOLOGIAS DE PRODUCCION Y DE LOS INSTRUMENTOS DE GESTION EN LAS INDUSTRIAS DE RIO GRANDE DO SUL (BRASIL) Y DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

5.1 - JUSTIFICACION

En la primera parte de esta Tesis se hizo una recopilación y estudio bibliográfico con el objetivo de: (1) identificar los aspectos más destacados que conforman el entorno que rodea a las organizaciones, (2) conocer cómo éstas deben administrar sus relaciones con dicho entorno, (3) conocer las principales constataciones de los estudios e investigaciones sobre el actual desarrollo de la contabilidad y, finalmente, (4) constatar la evolución que viene experimentando la contabilidad con vistas a atender las demandas de información de los directivos para apoyar adecuadamente el proceso de planificación y control de gestión y, sobre todo, para apoyar las decisiones estratégicas y estructurales en las empresas.

En base a este referencial teórico, se buscó en el estudio empírico, que conforma la segunda parte de la Tesis, un acercamiento a la realidad empresarial para conocer cómo en las empresas se está llevando la contabilidad (financiera, de costes y de gestión), cuáles son las informaciones producidas por el sistema contable y cómo las están utilizando los gestores, comprobar el uso que se está haciendo en las empresas de las nuevas

tecnologías de producción y conocer los instrumentos de gestión que en éstas se están adoptando.

Algunas cuestiones del estudio empírico, por lo menos en parte, ya han sido objeto de investigación. Es el caso del estudio llevado a cabo por la profesora Herenia Gutiérrez Ponce en su Tesis Doctoral elaborada en 1989, que trataba del **Control de la gestión y el factor humano en la organización** a una muestra de 100 empresas socios de la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), y del estudio realizado por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia a una muestra de 96 empresas españolas, patrocinado y publicado en 1994 por AECA, titulado **Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España**

Habida cuenta de la existencia de estos estudios se intentó en los puntos donde fuera factible, elaborar preguntas homologables con las formuladas en los mismos con la intención de contrastar los resultados y enriquecer con ello las conclusiones de la investigación

Además, en las conclusiones fueron considerados también algunos datos encontrados en la bibliografía consultada, relativos a otras investigaciones llevadas a cabo

5.2 - OBJETIVOS

Los principales objetivos a alcanzar con este estudio empírico se enmarcan dentro de los puntos referidos en la justificación y son los siguientes:

5.2.1 - Identificar las empresas encuestadas.

5.2.2 - Conocer el papel desarrollado por la contabilidad financiera, de costes y de gestión en las empresas encuestadas, sobre todo sus *outputs*.

5.2.3 - Constatar el grado de utilización en las empresas encuestadas, del sistema de coste basado en las actividades y del sistema de coste estándar, desde una perspectiva de sus contribuciones al proceso de toma de decisiones.

5.2.4 - Identificar las nuevas tecnologías de producción que están siendo utilizadas en las empresas encuestadas y su impacto sobre la contabilidad de gestión.

5.2.5 - Conocer los instrumentos de gestión que se están adoptando en las empresas encuestadas.

5.3 - METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

5.3.1 - Recogida de la información

Teniendo en cuenta la naturaleza de la investigación que se había determinado, se decidió utilizar el método de la encuesta para realizar la recogida de las informaciones deseadas.

Para llevar a cabo esta tarea, se optó por utilizar los siguientes procedimientos:

a) Elaborar un cuestionario preliminar

Para la elaboración del cuestionario preliminar, se tomó en consideración aquellos diversos elementos que deberían responder a los objetivos planteados con la investigación y que habían sido tratados en los distintos capítulos del marco conceptual.

A continuación, se procedió a la redacción de las preguntas. Del total de 79 preguntas, 36 correspondían a preguntas de tipo cerrado con varias opciones pero con sólo una respuesta posible, 23 eran preguntas de tipo cerrado con varias opciones y que permitían más de una respuesta y las 20 restantes eran preguntas de tipo abierto.

Como el cuestionario resultó largo, se optó por dividirlo en seis apartados como más adelante se detalla.

b) Discutir el cuestionario preliminar con especialistas

Para constatar la adecuación y comprensión de las cuestiones formuladas en el instrumento preliminar, se discutió su contenido con especialistas de la "Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS". São Leopoldo, Rio Grande do Sul, Brasil, obteniéndose valiosas aportaciones al mismo.

c) Elaborar un nuevo cuestionario

A partir de las sugerencias y aportaciones surgidas en las discusiones con los especialistas, se hicieron las debidas correcciones en el cuestionario elaborándose a continuación un nuevo instrumento.

d) Realizar una validación (prueba) del cuestionario

Antes de decidir sobre el envío definitivo del cuestionario, se hizo una prueba del mismo aplicándolo a diez empresas industriales de distintos sectores de actividad, que figuraban en la población muestral de la provincia de Rio Grande do Sul.

Esta fase resultó muy importante pues permitió que fuesen aclaradas algunas cuestiones que suscitaron dudas a los entrevistados a la hora de contestarlas.

e) Revisar el cuestionario

Una vez concluidas las entrevistas de validación del instrumento, se procedió a las revisiones y correcciones necesarias.

f) Redactar el cuestionario definitivo

Terminadas las fases anteriores, se procedió a la redacción definitiva del instrumento que, como ya se ha comentado con anterioridad, quedó dividido en seis apartados. En el apéndice 3, se recoge el contenido del mismo.

5.3.2 - Diseño de la muestra

Se definió como objeto de estudio, las empresas industriales de tamaño mediano y grande ubicadas en la provincia de Rio Grande do Sul (RS), Brasil, en donde vive y trabaja el doctorando, y las empresas industriales de tamaño mediano y grande ubicadas en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), en donde la Universidad de Deusto tiene su sede, con el

propósito de constatar el comportamiento de estos dos colectivos empresariales en aquellos aspectos que corresponden a los objetivos pretendidos con el estudio y contrastar los resultados obtenidos en las encuestas.

Para ilustrar el ambiente en el cual se llevó a cabo el presente estudio, se presenta un mapa de Brasil en donde se puede identificar la provincia de Rio Grande do Sul, y un mapa de España con la debida identificación de la Comunidad Autónoma del País Vasco (apéndices 1 y 2).

Aunque se tratan de países distintos, con diferencias de carácter económico, político y social, se considera que tales circunstancias no perjudican las conclusiones del estudio, aún más porque hoy en día las empresas deben estar preparadas para competir a nivel mundial y, por tanto, estar atentas a las exigencias de calidad en las informaciones y en la gestión

La decisión de realizar el estudio en las empresas industriales tuvo como intención delimitarlo a un determinado segmento de la actividad económica. La elección de empresas de tamaño mediano y grande se basó en la presunción de que estas empresas estarían en mejores condiciones que las empresas pequeñas de responder a las cuestiones planteadas

Para llegar a la identificación de la población muestral se recurrió, en el caso de RS, al catastro disponible en la Federación de las Industrias de esta provincia y en el Instituto Euvaldo Lodi situado en la misma Federación. En el caso de la CAPV se recurrió al catastro disponible en la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Guipúzcoa

De acuerdo con informaciones obtenidas en los referidos organismos son consideradas como pequeñas, las empresas que cuentan en sus cuadros con menos de 50 empleados y cuya facturación anual se sitúa por debajo de los 500 millones de pesetas, razón por la cual, fueron tenidas en cuenta las empresas cuyo número de empleados y facturación anual superasen estos valores.

Utilizando este criterio, se determinó una población muestral de 617 empresas industriales de tamaño mediano y grande a encuestar en la provincia de RS y de 373 a encuestar en la CAPV, correspondiendo estos números a todas las empresas industriales medianas y grandes que se hallaban catastradas en los organismos referidos con anterioridad

El tamaño de la muestra con que se habría de trabajar correspondería al número de cuestionarios que retornasen debidamente contestados.

Así, la muestra en la provincia de RS quedó compuesta por 154 empresas industriales medianas y grandes de diversos sectores, que dieron contestación al cuestionario, significando un índice de respuestas de 25%.

En la CAPV la muestra quedó compuesta por 57 empresas industriales medianas y grandes de diversos sectores, que contestaron el cuestionario, significando un índice de respuestas de 15,3%.

Las conocidas dificultades que supone obtener respuestas a encuestas realizadas a empresas, determinaron que el tamaño de la muestra quedase limitado a los porcentajes señalados. A pesar de ello, se consideró la muestra lo suficientemente significativa como para permitir conocer la práctica

adoptada por las empresas en los aspectos que corresponden a los objetivos pretendidos con la investigación, además de contrastar los resultados obtenidos y sacar las debidas conclusiones.

Los cuestionarios destinados a las empresas de la provincia de RS fueron remitidos a finales del mes de noviembre de 1996, determinándose un plazo para recibimiento de las respuestas de 45 días.

Un plazo idéntico se determinó para el recibimiento de los cuestionarios encaminados a las empresas de la CAPV, los cuales fueron enviados a finales del mes de marzo de 1997.

Durante el plazo fijado para las respuestas se hicieron refuerzos a través de llamadas telefónicas y envío de nuevos cuestionarios a las empresas.

El destinatario de los cuestionarios en ambos colectivos empresariales ha sido el departamento de contabilidad de cada empresa

5.3.3 - Tratamiento de la información

Estando en posesión de los 154 cuestionarios que retornaron debidamente contestados por las empresas de RS y de los 57 cuestionarios respondidos por las empresas de la CAPV, se pasó a la etapa de tratamiento de las respuestas para posterior análisis, utilizando para tal el Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales (*Statistical Package for the Social Sciences* - SPSS/PC).

Por tratarse de un estudio más ilustrativo que exhaustivo, no se ha planteado contrastar ningún tipo de hipótesis, ni hacer predicciones

El proceso de análisis se basó , por tanto, en el estudio de frecuencias y su descripción, no aplicándose ningún modelo matemático o tratamiento estadístico a la información.

Sin embargo, cabe mencionar que la metodología de análisis adoptada en el ámbito de esta investigación, permite atender el objetivo pretendido de acercamiento a la realidad de las empresas corroborando los planteamientos teóricos expuestos en el marco conceptual.

Cabe señalar, además, que tres sectores industriales de RS representan el 58% y tres sectores industriales de la CAPV también representan el 58% de la muestra, lo que pudo influenciar los resultados en algunas cuestiones.

Se quiere dejar constancia también, que en el **análisis descriptivo de la muestra** se hace referencia a la situación presentada por las empresas de RS y de la CAPV, entendiéndose, todavía, que se trata únicamente de las empresas de ambos colectivos **representadas en la muestra**.

Por otra parte, las conclusiones de este estudio no pueden ser generalizadas a la totalidad de las empresas industriales de tamaño mediano y grande pertenecientes a estos dos colectivos empresariales, ya que la muestra no es lo suficientemente significativa para tal.

5.4 - ANALISIS DESCRIPTIVO DE LA MUESTRA

Como se ha mencionado con anterioridad, la metodología adoptada en este análisis corresponde a la descripción de los resultados obtenidos junto a

las empresas representadas en la muestra, presentados en frecuencias y porcentajes. En ocasiones, se hará uso de representación gráfica.

El análisis descriptivo se encuentra dividido en seis partes que corresponden a los seis apartados del cuestionario.

I - Informaciones sobre las empresas

Las ocho preguntas formuladas en este apartado se destinaban a conocer algunos datos básicos acerca de las empresas de la muestra como el sector de la industria a que pertenece, el número de empleados y el montante de facturación anual. Además, se pretendió conocer algunos datos complementarios como: la forma con que son administradas las empresas cuyo control del capital es familiar, el tipo jurídico de las empresas, la composición del capital y la distribución de las ventas entre el mercado nacional e internacional.

Las preguntas de este apartado fueron respondidas por todas las empresas, obteniéndose los siguientes resultados:

1.1 - identificación de los sectores industriales representados en la muestra

1.1.1 - Los sectores industriales de la provincia de RS con mayor número de respuestas lo constituyen: el sector metalmecánico (24%), seguido del sector curtiembre/cuero/calzados (18%), a continuación el sector

alimentación (16%), el sector química/petroquímica (8%), el sector muebles/madera (7%) y el sector caucho/plástico (6%), como más destacados.

En la CAPV también el sector metalmecánico es el más representativo (35%), seguido del sector papel/celulosa (14%), a continuación el sector electro/electrónico (9%), el sector construcción (7%), el sector caucho/plástico (6%) y piezas de repuesto para vehículos (5%), como más destacados.

El gráfico nº 1, que se presenta a continuación, recoge los sectores industriales de RS y de la CAPV representados en la muestra:

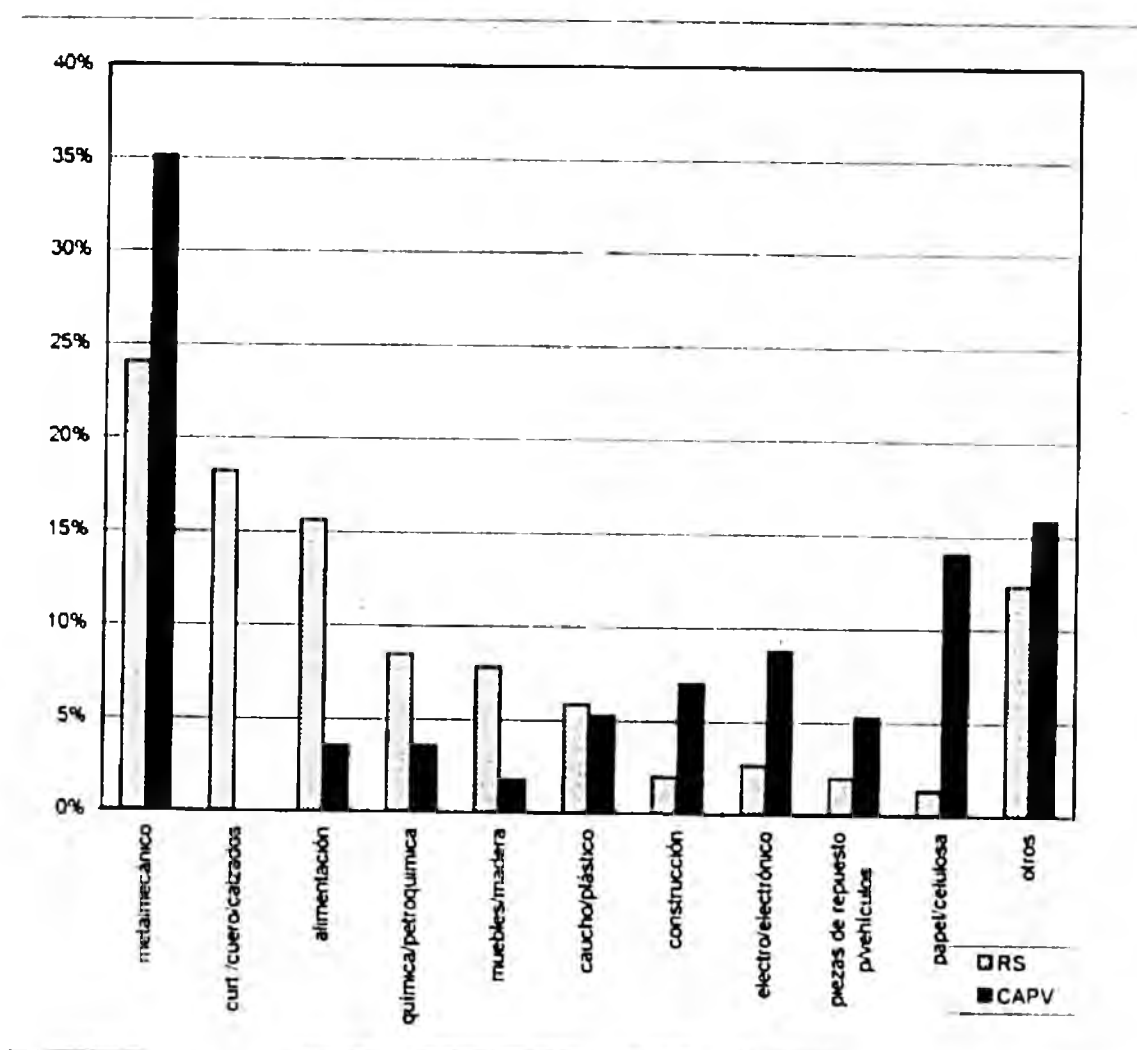


Gráfico nº 1 - Sectores industriales de RS y de la CAPV representados en la muestra

Adicionalmente se puede mencionar que:

1.1.2 - El tipo jurídico más representativo en las empresas de RS es el de sociedad de responsabilidad limitada (47%), seguido de sociedad anónima de capital cerrado (38%). En la CAPV el 54% de las empresas está constituido por sociedades anónimas de capital cerrado, seguido del 21% de sociedades anónimas de capital abierto y del 19% de sociedades cooperativas.

1.1.3 - En lo que respecta al **control del capital**, en el 67% de las empresas de RS el mismo es familiar. En el 41% de estas empresas la administración es ejercida por miembros de la propia familia, siendo que el 53% de las mismas es administrado en parte por miembros de la familia y apenas el 6% tiene una administración profesionalizada

En la CAPV sólo el 25% de las empresas tiene el capital controlado por la familia. En el 23% de estas empresas la administración está a cargo de la propia familia, el 38% es administrada en parte por miembros de la familia y en el 39% la administración es profesional.

1.1.4 - En el 86% de las empresas de RS el **capital** es totalmente nacional, representando el capital extranjero el 14%

En las empresas de la CAPV el capital nacional representa el 80% y el capital extranjero el 20%

1.1.5 - El 82% de las **ventas** efectuadas por las empresas de RS se destina al mercado nacional, mientras que los restantes 18% se destinan al mercado externo.

La proporción entre las ventas destinadas al mercado nacional y al mercado internacional en las empresas de la CAPV es de 59% y 41%, respectivamente.

1.2 - Tamaño de las empresas

Las empresas fueron identificadas también según su tamaño. Para tal se procuró saber el número de empleados y la facturación anual de las mismas. Estos datos son presentados a continuación:

1.2.1 - La distribución cuanto al número de empleados en las empresas de RS y de la CAPV es la siguiente:

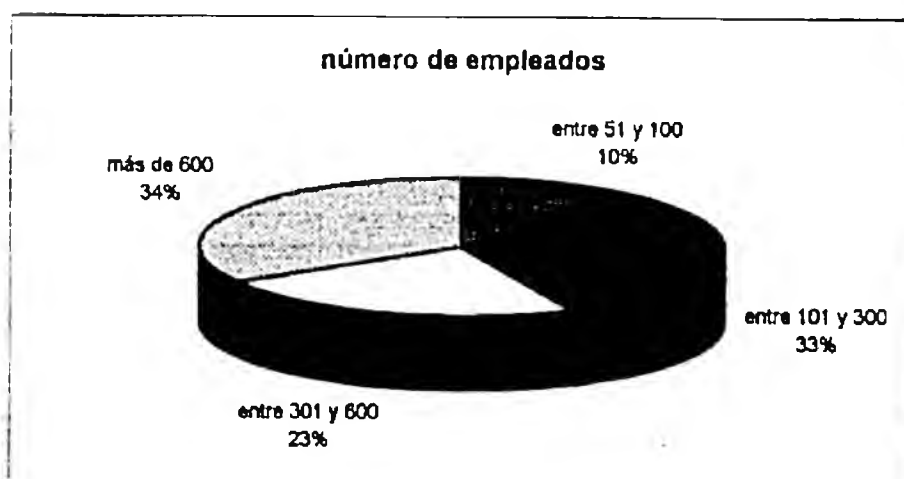


Gráfico nº 2 - Número de empleados (RS)

El 34% de las empresas de RS tiene más de 600 empleados, cerca de una cuarta parte tiene entre 301 y 600, la tercera parte tiene entre 101 y 300 y sólo el 10% tiene entre 51 y 100 empleados.

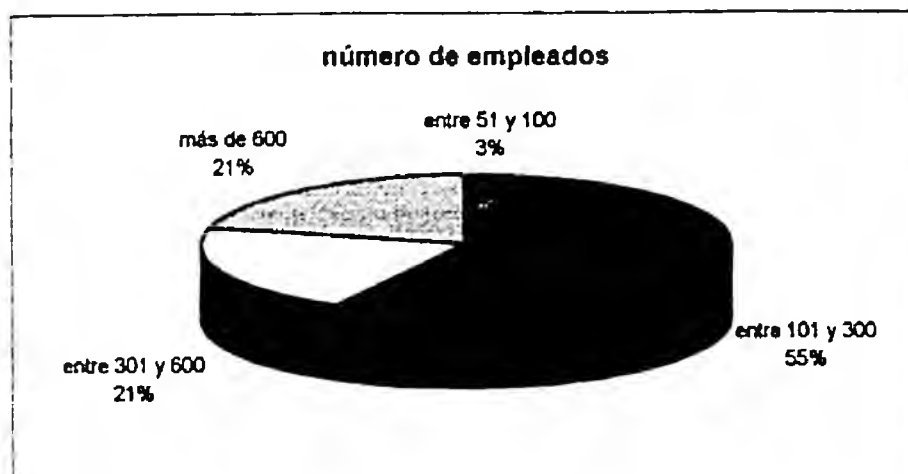


Gráfico n° 3 - Número de empleados (CAPV)

En la CAPV el porcentaje más alto (55%) corresponde a las empresas que tienen entre 101 y 300 empleados. El 42% de las empresas tiene más de 300 empleados y sólo el 3% de las empresas tiene entre 51 y 100 empleados.

1.2.2 - En lo que respeta al nivel de facturación anual, la distribución en las empresas de la muestra es la presentada en los gráficos siguientes:

Para fines de comparación, los valores en moneda brasileña (real) fueron convertidos a pesetas a un cambio de 1 por 133,33.

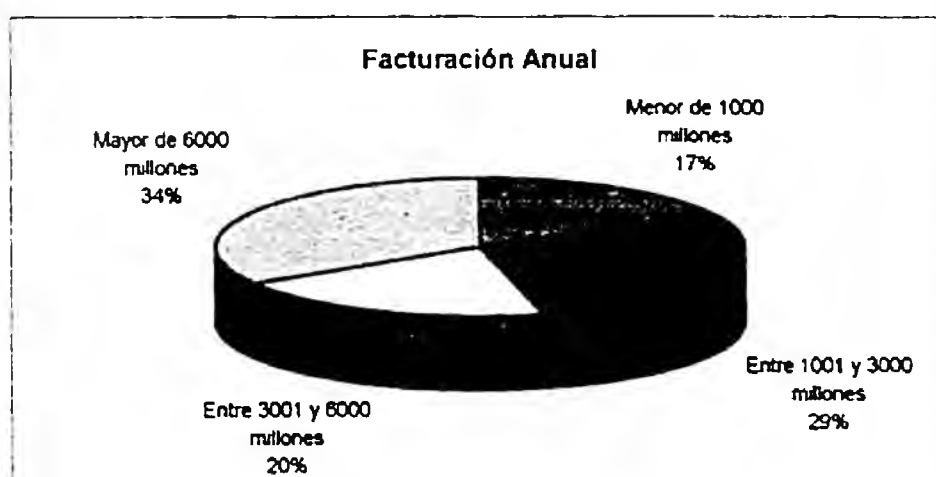


Gráfico n° 4 - Facturación anual (RS)

Una tercera parte de las empresas de RS presentaba una facturación anual superior a 6.000 millones de pesetas. El 20% tenía un nivel de facturación entre 3.001 y 6.000 millones, el 29% entre 1.001 y 3.000 millones y en las 17% restantes, la facturación anual era inferior a 1.000 millones de pesetas.

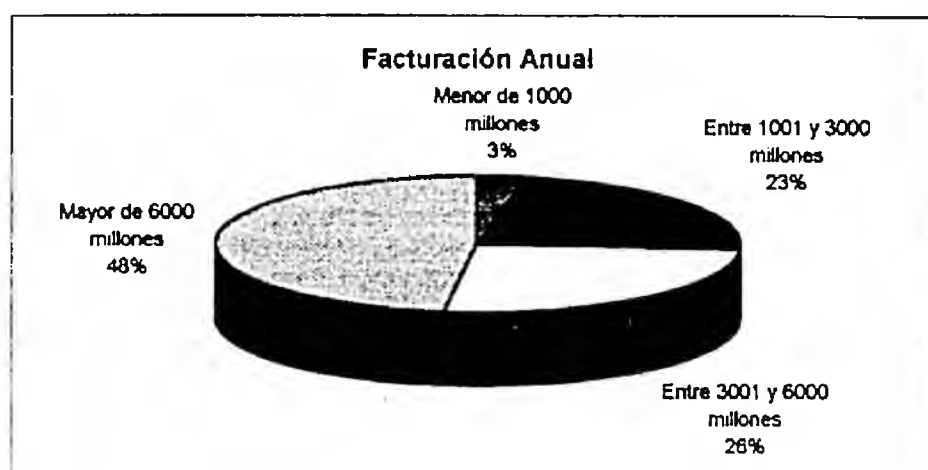


Gráfico nº 5 - Facturación anual (CAPV)

En la muestra de la CAPV, el mayor número de empresas (48%) también presentaba un nivel de facturación superior a 6.000 millones de pesetas. El 26% tenía una facturación anual entre 3.001 y 6.000 millones, el 23% entre 1.001 y 3.000 millones y sólo en el 3% de las empresas la facturación anual era inferior a 1.000 millones de pesetas.

II - Informaciones sobre la contabilidad financiera, de costes y de gestión

Este apartado estaba compuesto por veinte preguntas. Las cinco primeras se destinaban a obtener informaciones sobre los estados contables

elaborados mensualmente por las empresas, el momento en que son colocados a disposición de los interesados, si son objeto de análisis sistemático y qué tipos de análisis son llevados a cabo.

Las otras quince cuestiones se referían a la contabilidad de costes y a la contabilidad de gestión y con ellas se pretendió obtener informaciones sobre: el sector encargado del cálculo de costes, el sistema o método de costes utilizado en las empresas, los principales informes generados en el sector de costes, la estructura organizativa adoptada por las empresas, la composición del coste total de fabricación, la forma con que se imputan los costes indirectos al producto, los instrumentos utilizados para hacer el control de los costes, la función o funciones de la contabilidad de gestión, el comportamiento de la competición en los precios de venta de los productos, la frecuencia en el lanzamiento o rediseño de los productos y la existencia o no del cargo de director de información o *controller* en las empresas, su nivel jerárquico y su titulación académica.

2.1 - Contabilidad financiera

2.1.1 - Todas las empresas de la muestra han señalado que elaboran **estados contables** mensualmente.

2.1.2 - Los estados contables que se llevan a cabo mensualmente están presentados en el cuadro siguiente, con la respectiva ponderación porcentual:

ESTADOS CONTABLES MENSUALES	RS %	CAPV %
Balance de situación	93	96
Cuenta de pérdidas y ganancias	92	94
Informe analítico de costes y gastos	14	19
Estado de origen y aplicación de fondos	12	6
Informes gerenciales	11	11
Análisis del <i>cash-flow</i>	10	17

Cuadro nº 1 - Estados contables elaborados mensualmente

Los datos revelan que tanto en las empresas de la provincia de RS como en las empresas de la CAPV, los estados contables elaborados mensualmente corresponden mayoritariamente al balance de situación como han señalado el 93% y el 96% de las empresas, y a la cuenta de pérdidas y ganancias como mencionaron el 92% y el 94% de las empresas.

La elaboración de informe analítico de costes y gastos (14% en RS y 19% en la CAPV), de informes gerenciales (11% en RS y en la CAPV) y de análisis del *cash-flow* (10% en RS y 17% en la CAPV) complementan los estados contables elaborados mensualmente, aunque, como se observa, el número de empresas que los han indicado es significativamente más bajo que las que mencionaron el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias.

2.1.3 - En cuanto al momento en que los estados contables se encuentran disponibles a los interesados, las informaciones obtenidas fueron las siguientes:

DISPONIBILIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES	RS %	CAPV %
Hasta el día 5 del mes siguiente	14	11
Entre el día 6 y el día 10 del mes siguiente	50	30
Después del día 10 del mes siguiente	36	59

Cuadro nº 2 - Disponibilidad de los estados contables mensuales

Presumiéndose que la contabilidad se lleva a través de medios informáticos en la totalidad de las empresas de la muestra, los datos observados no dejan de sorprender ya que sólo en el 14% de las empresas de RS y en el 11% de las empresas de la CAPV los estados contables del mes están disponibles hasta el día 5 del mes siguiente. El 50% de las empresas de RS y el 30% de las empresas de la CAPV disponen de los estados contables del mes entre el día 6 y el día 10 del mes siguiente. En poco más de una tercera parte de las empresas de RS y en más de la mitad de las empresas de la CAPV, los estados contables del mes están disponibles sólo después del día 10 del mes siguiente.

La mayor parte de las empresas de RS que disponen de los estados contables del mes después del día 10 del mes siguiente, tiene una facturación anual inferior a 3.000 millones de pesetas, mientras que en la CAPV la mayor parte de estas empresas tiene una facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas.

2.1.4 - En el 88% de las empresas de RS se lleva a cabo el análisis sistemático de los estados contables mensuales. En la CAPV el porcentaje corresponde al 95% de las empresas.

Los tipos de análisis más utilizados por ambos colectivos son.

TIPOS DE ANALISIS	RS %	CAPV %
Análisis comparativo en valores absolutos	69	80
Análisis a través de coeficientes (económico-financieros)	66	36
Análisis comparativo en porcentajes	47	80
Otros	12	7

Cuadro nº 3 - Tipos de análisis de los estados contables mensuales

Las empresas de RS están utilizando con mayor intensidad el análisis comparativo en valores absolutos y el análisis económico - financiero a través de coeficientes (69% y 66% respectivamente). El análisis comparativo en porcentajes está siendo utilizado por poco menos de la mitad de las empresas.

El 80% de las empresas de la CAPV están utilizando el análisis comparativo en valores absolutos y el análisis comparativo en porcentajes. El análisis económico-financiero a través de coeficientes se lleva a cabo en poco más de una tercera parte de las empresas.

Como las informaciones no son excluyentes se observa que las empresas adoptan diferentes tipos de análisis simultáneamente.

2.2 - Contabilidad de costes y de gestión

Las respuestas obtenidas a las cuestiones relacionadas con la elaboración y utilización de las informaciones proporcionadas por la contabilidad de costes y de gestión, se indican a continuación:

2.2.1 - El 88% de las empresas de RS y el 84% de las empresas de la CAPV posee sector encargado del cálculo de costes.

2.2.2 - En el 63% de las empresas de RS y en el 37% de las empresas de la CAPV el sector de costes depende de la sección de contabilidad.

2.2.3 - Los responsables del cálculo de costes en las empresas de RS y en las empresas de la CAPV poseen las titulaciones siguientes:

RESPONSABLES DEL CALCULO DE COSTES	RS %	CAPV %
Lic en Ciencias Económicas y Empresariales	84	60
Economista	12	12
Ingeniero	4	21
Otro	-	7

Cuadro nº 4 - Titulación de los responsables del cálculo de costes

Un porcentaje bastante elevado (84%) de las empresas de RS tiene como responsable de los costes licenciados en ciencias económicas y empresariales.

En las empresas de la CAPV el mayor porcentaje también lo constituye los licenciados en ciencias económicas y empresariales (60%) Merece destacar la participación de los ingenieros (21%)

2.2.4 - La pregunta sobre los métodos utilizados para el cálculo de los costes fue contestada por el 88% de las empresas de RS y por el 96% de las empresas de la CAPV. Las informaciones obtenidas fueron

METODOS DE COSTES	RS %	CAPV %
Costes completos (<i>full costing</i>)	63	27
Coste estándar	35	69
Costes variables(<i>direct costing</i>)	25	31
Coste basado en las actividades	15	20
Coste objetivo	2	7

Cuadro nº 5 - Métodos de costes utilizados

Se constata que hay una clara preferencia de las empresas de RS (63%) por la utilización del método de costes completos, seguido del coste estándar adoptado por el 35% y del método de costes variables utilizado por el 25% de las empresas.

La mayor parte de las empresas de la CAPV (69%) han señalado su preferencia por el método de coste estándar, seguido del método de costes variables indicado por el 31% y del método de costes completos utilizado por el 27% de las empresas.

El método de coste basado en las actividades es utilizado en el 15% de las empresas de RS y en el 20% de las empresas de la CAPV, mientras que el coste objetivo prácticamente no es utilizado.

Se observa que las empresas están utilizando más de un método de costes a la vez. Sin embargo, la preferencia de las empresas de RS por el método de costes completos y de las empresas de la CAPV por el método de coste estándar es indudable.

2.2.5 - El 65% de las empresas RS y el 48% de las empresas de la CAPV llevan la **contabilidad de costes integrada con la contabilidad financiera**. En las demás empresas la contabilidad de costes se lleva con independencia de la contabilidad financiera.

2.2.6 - En lo que se refiere a los **informes expedidos por el sector de costes** al área de ventas, producción y compras, las respuestas más representativas obtenidas de las empresas representadas en la muestra fueron:

AREA DE VENTAS	RS %	CAPV %
Cálculo del precio de venta de los productos	37	29
Margen de contribución por producto o líneas de productos	32	38
Informe sobre ventas (unidades, valor, producto, mercado)	14	68
Informe sobre la evolución de los costes y gastos por sector	11	-
Informe del coste de productos vendidos	10	9

Cuadro nº 6 - Informes expedidos por el sector de costes al área de ventas

Para el 37% de las empresas de RS el cálculo del precio de venta de los productos es la información expedida por el sector de costes más utilizada por el área de ventas, seguida del margen de contribución por productos o líneas de productos señalado por el 32% de las empresas. Los informes sobre ventas (14%), evolución de los costes y gastos por sector (11%) y coste de los productos vendidos (10%), constituyen los demás informes expedidos por el sector de costes al área de ventas.

Las empresas de la CAPV señalaron los siguientes informes como más importantes: informe sobre ventas efectuadas (68%), margen de contribución por producto o líneas de productos (38%), cálculo del precio de venta de los productos (29%) e informe del coste de productos vendidos (9%).

AREA DE PRODUCCION	RS %	CAPV%
Informe de los costes por centros de costes	37	38
Análisis de desviaciones técnicas y económ.	-	28
Informe sobre el consumo de materiales por centros de costes	19	-
Informe sobre índices de productividad	15	19
Informe sobre cantidad física de productos fabricados	12	13
Informe sobre comparación entre costes previstos y realizados	10	10
Informe sobre el coste de los desechos	7	-
Programación de la producción mensual necesaria	6	3

Cuadro nº 7 - Informes expedidos por el sector de costes al área de producción

El informe de los costes por centros de costes constituye el principal informe expedido por el sector de costes al área de producción, tanto en las empresas de RS como en las empresas de la CAPV, según han revelado el 37% y el 38% de las mismas.

El consumo de materiales por centros de costes constituye el segundo informe en importancia en las empresas de RS (19%), seguido del informe sobre índices de productividad (15%), cantidad física de productos fabricados (12%) y comparación entre costes previstos y realizados (10%), como los más destacados

El análisis de desviaciones técnicas y económicas es el segundo informe en importancia utilizado por las empresas de la CAPV (28%), seguido del informe sobre índices de productividad (19%), informe sobre cantidad física

de productos fabricados (13%) y comparación entre costes previstos y realizados (10%), como los más destacados.

AREA DE COMPRAS	RS %	CAPV %
Consumo de materiales p/centros de costes	26	8
Informe mensual s/compras de insumos	20	8
Informe sobre la composición del stock	15	13
Análisis de desviaciones en los precios de los insumos	12	25
Programación de las necesidades de compra de insumos	11	8
Informe sobre precios de los insumos adquiridos en el mes	10	29
Curva ABC de stock de materiales	7	-
Seguimiento plazos de entrega	-	8

Cuadro nº 8 - Informes expedidos por el sector de costes al área de compras

Los informes más utilizados por el área de compras en las empresas de RS son: informe sobre consumo de materiales por centros de costes (26%), informe mensual sobre compras de insumos (20%), informe sobre composición del stock (15%) y análisis de las desviaciones en los precios de los insumos (12%)

Para las empresas de la CAPV los informes más importantes son informe sobre precios de los insumos adquiridos en el mes (29%), análisis de las desviaciones en los precios de los insumos (25%) e informe sobre la composición del stock (13%)

2.2.7 - La estructura organizativa adoptada por las empresas de la muestra se indica en el cuadro siguiente:

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA	RS %	CAPV %
Centros de costes	89	85
Centros de ingresos	11	6
Centros de beneficios	9	19
Centros de gastos	7	32
Centros de inversión	1	9
Otras	7	2

Cuadro nº 9 - Estructura organizativa de las empresas

Aunque las respuestas no sean excluyentes, pues una misma empresa puede adoptar (de hecho muchas lo hacen) más de una opción, lo cierto es que el 89% de las empresas de RS y el 85% de las empresas de la CAPV han señalado que su estructura se basa en centros de costes. Las demás formas son mucho menos utilizadas, excepto la estructura en centros de gastos señalada por la tercera parte de las empresas de la CAPV.

2.2.8 - El coste total de fabricación del conjunto de empresas de la muestra ha presentado el siguiente promedio en los elementos de coste:

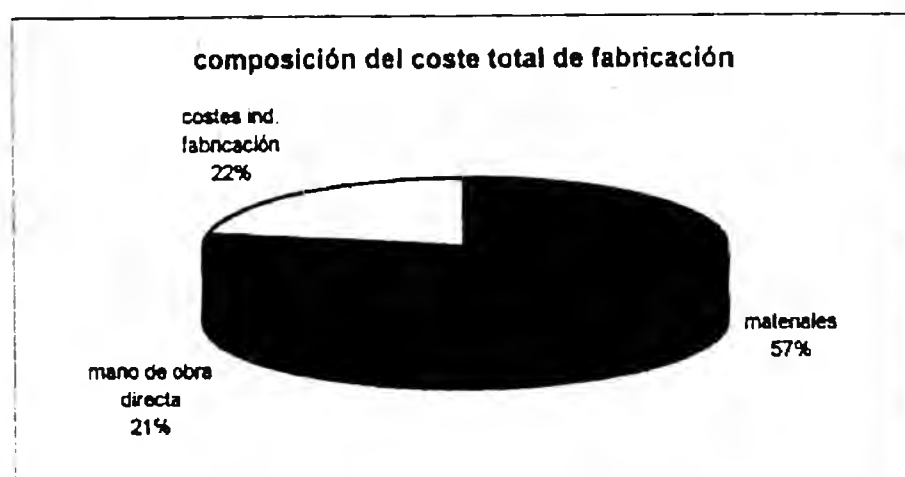


Gráfico nº 6 - Composición del coste total de fabricación (media de las empresas de RS)

Las informaciones suministradas por el conjunto de las empresas de RS revelan que los materiales tienen una participación media de 57% , la mano de obra directa de 21% y los costes indirectos de fabricación de 22% en el coste total de fabricación.

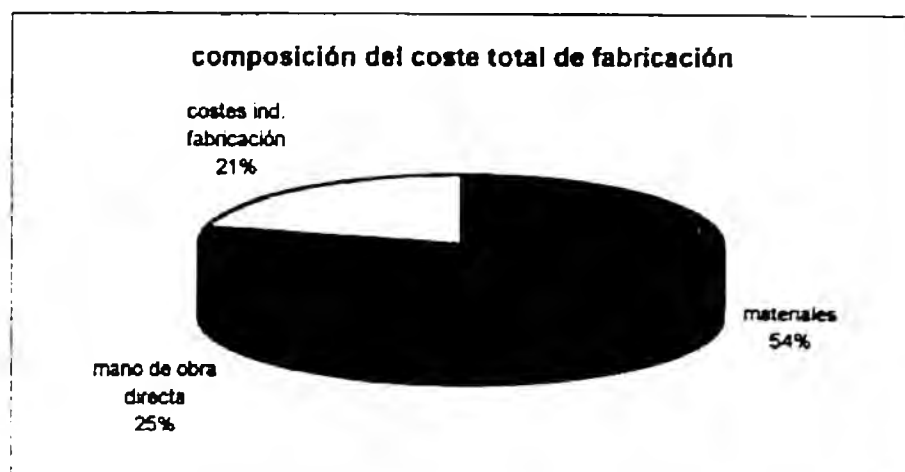


**Gráfico nº 7 - Composición del coste total de fabricación
(media de las empresas de la CAPV)**

Los datos referentes al conjunto de empresas de la CAPV revelan que los materiales representan en media el 54%, la mano de obra directa el 25% y los costes indirectos de fabricación el 21% del coste total de fabricación.

Naturalmente estos datos representan la media de los elementos de costes de todas las empresas de la muestra de RS y de la CAPV, independientemente del sector industrial a que pertenecen

A título ilustrativo, se presenta a continuación la composición del coste total de fabricación por sector industrial representado en la muestra. No se incluye el sector curtiembre/cuero/calzados por no estar representado en la

muestra de la CAPV, ni los "otros" sectores por pertenecieren a diversos tipos de industrias con pequeña participación en el conjunto.

Además, debido a la disparidad de la representación de cada sector en la muestra y debido a que algunos sectores fueron agrupados, las informaciones pueden verse afectadas por tal circunstancia. En cualquier caso, debido a su representatividad tanto en RS como en la CAPV, el sector metalmecánico es el que presenta los datos más fiables para fines de comparación:

2.2.8.1 - Sector metalmecánico

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	46	51
Mano de obra directa	28	27
Costes ind de fabricación	26	22

2.2.8.2 - Sector muebles/madera

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	58	40
Mano de obra directa	22	40
Costes ind de fabricación	20	20

2.2.8.3 - Sector alimentación

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	69	60
Mano de obra directa	15	10
Costes ind de fabricación	16	30

2.2.8.4 - Sector química/petroquímica

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	70	78
Mano de obra directa	12	13
Costes ind. de fabricación	18	9

2.2.8.5 - Sector construcción

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	46	52
Mano de obra directa	37	34
Costes ind. de fabricación	17	14

2.2.8.6 - Sector caucho/plástico

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	49	40
Mano de obra directa	25	29
Costes ind. de fabricación	26	31

2.2.8.7 - Sector electro/electrónico

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	56	62
Mano de obra directa	21	20
Costes ind. de fabricación	23	18

2.2.8.8 - Sector piezas de repuesto para vehículos

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	55	42
Mano de obra directa	19	35
Costes ind. de fabricación	26	23

2.2.8.9 - Sector papel/celulosa

ELEMENTOS DE COSTE	RS%	CAPV%
Materiales	58	55
Mano de obra directa	18	16
Costes ind. de fabricación	24	29

2.2.9 - La imputación de los costes indirectos se está haciendo en las empresas en estudio, de la forma siguiente:

IMPUTACION DE COSTES INDIRECTOS	RS%	CAPV%
Coste de la mano de obra directa	39	44
Actividades	17	15
Número de operarios	15	19
Coste hora máquina	13	43
Inversión	10	11
Total de horas trabajadas	5	6
Volumen de producción	5	6

Cuadro nº 10 - Imputación de los costes indirectos a los productos

Como se desprende de los datos presentados, el coste de la mano de obra directa sigue teniendo la preferencia tanto de las empresas de RS como de las empresas de la CAPV a la hora de repartir los costes indirectos al producto, como han señalado el 39% y el 44% de las mismas.

El coste hora máquina fue señalado por el 43% de las empresas de la CAPV constituyéndose, por tanto, en una opción importante para estas empresas. Esta opción ha sido indicada por tan sólo el 13% de las empresas de RS

El número de operarios ha sido mencionado por el 15% de las empresas de RS y por el 19% de las empresas de la CAPV y las actividades por el 17% de las empresas de RS y por el 15% de las empresas de la CAPV.

Como las informaciones no son excluyentes, se observa que las empresas están utilizando más de un elemento como base para imputar los costes indirectos a los productos.

2.2.10 - El control o seguimiento de los costes se está efectuando en las empresas que componen la muestra como sigue:

CONTROL DE LOS COSTES	RS%	CAPV%
A través del cálculo de las desviaciones	80	75
A través de estudios de tiempos y movimientos	29	18
A través de la evaluación de la eficiencia de los centros de responsabilidad	21	24
A través de la auditoria interna	7	15
Otras formas	6	4

Cuadro nº 11 - Control de los costes

El cálculo de las desviaciones supera en mucho las demás formas utilizadas por las empresas de RS y de la CAPV para hacer el seguimiento de los costes, presentando porcentajes de 80% y 75%. Los estudios de tiempos y movimientos son mencionados por el 29% de las empresas de RS y por el 18% de las empresas de la CAPV y la evaluación de la eficiencia de los centros de responsabilidad por el 21 % y el 24% de las empresas.respectivamente

2.2.11 - Según han informado las empresas representadas en el estudio, el comportamiento de la competición en los precios de venta de los productos se presenta de la forma siguiente:

COMPETICION EN PRECIOS DE VENTA	RS%	CAPV%
Extremamente feroz	43	24
Significativamente feroz	35	46
Moderadamente feroz	18	28
Poco feroz	4	2

Cuadro nº 12 - Competición en los precios de venta

Los datos presentados permiten concluir que la lucha por la permanencia en el mercado es cada vez más intensa, de tal forma que el 43% de las empresas de RS han señalado que la competición en los precios de venta de los productos es extremadamente feroz. Para el 35% la competición es significativamente feroz y moderadamente feroz por el 18%. Sólo el 4% de las empresas han considerado la competición poco feroz.

El 46% de las empresas de la CAPV han señalado que la competición en los precios de venta de los productos es significativamente feroz. El 28% la han considerado como moderadamente feroz y el 24% señaló que la competición es extremadamente feroz. Sólo para el 2% la competición se presenta poco feroz.

2.2.12 - La frecuencia en el lanzamiento de nuevos productos o la introducción de cambios en el diseño de los actuales se hace, en las empresas de la muestra, como sigue:

LANZAM. NUEVOS PRODUCTOS	RS%	CAPV%
Raramente	6	14
Ocasionalmente	27	20
Con relativa frecuencia	38	41
Con mucha frecuencia	29	25

Cuadro nº 13 - Lanzamiento de nuevos productos

El mayor número de empresas tanto de RS (38%) como de la CAPV (41%), han señalado que se ve obligada a efectuar el lanzamiento de nuevos productos o introducir cambios en el diseño de los actuales con relativa frecuencia, mientras que el 29% y el 25% de las empresas tienen que acometerlo con mucha frecuencia. Ocasionalmente lo hacen el 27% y el 20% de las empresas y raramente el 6% y el 14% de las empresas.

2.2.13 - Respecto a la principal función o funciones de la contabilidad de gestión en las empresas estudiadas, las respuestas obtenidas fueron las siguientes:

FUNCION DE LA CONTABILIDAD DE GESTION	RS%	CAPV%
Suministrar información estratégica para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial	57	70
Determinar el coste de los bienes producidos	57	46
Suministrar información para la planificación y control de los costes e ingresos	52	57
Establecer el precio de venta de los productos	41	29

Cuadro nº 14 - Función de la contabilidad de gestión

Las empresas de RS consideran con igual importancia el suministro de informaciones estratégicas para la toma de decisiones y la determinación del coste de los bienes producidos (57%) como funciones importantes de la contabilidad de gestión, si bien es cierto, que el suministro de información para la planificación y control de los costes e ingresos también tiene para estas empresas una gran importancia ya que el 52% de las mismas ha señalado esta opción. El establecimiento del precio de venta de los productos mencionado

por el 41% de las empresas indica que igualmente es considerado como una función importante de la contabilidad de gestión.

El suministro de información estratégica para la toma de decisiones fue señalado por el 70% de las empresas de la CAPV como la función más importante de la contabilidad de gestión, seguida del suministro de información para la planificación y control de costes e ingresos indicado por el 57% de las empresas, de la determinación del coste de los bienes producidos mencionado por el 46% de las empresas y del establecimiento del precio de venta de los productos como pusieron de manifiesto 29% de las empresas.

2.2.14 - El cargo de **director de información o *controller*** se halla implantado en el 52% de las empresas de RS y en el 63% de las empresas de la CAPV.

La mayor parte de estas empresas tiene una facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas.

En el 51% de las empresas de RS el director de información o *controller* se encuentra en un nivel jerárquico de gerencia y en el 49% en un nivel de dirección.

En el 52% de las empresas de la CAPV el director de información se encuentra en un nivel directivo, en el 32% depende del director financiero/administrativo y en el 16% es responsable de sector.

2.2.15 - La **titulación académica** del director de información o *controller* en las empresas representadas en el estudio está reflejada en los gráficos siguientes:

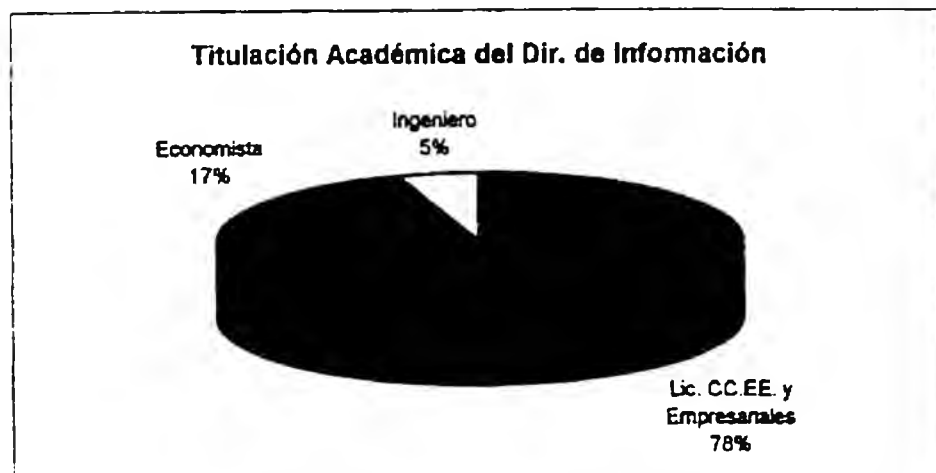


Gráfico nº 8 - Titulación académica del director de información (RS)

Las respuestas obtenidas de las empresas de RS revelan que en el 78% de las mismas el director de información o *controller* es licenciado en ciencias económicas y empresariales. En el 17% es economista y en el 5% es ingeniero.

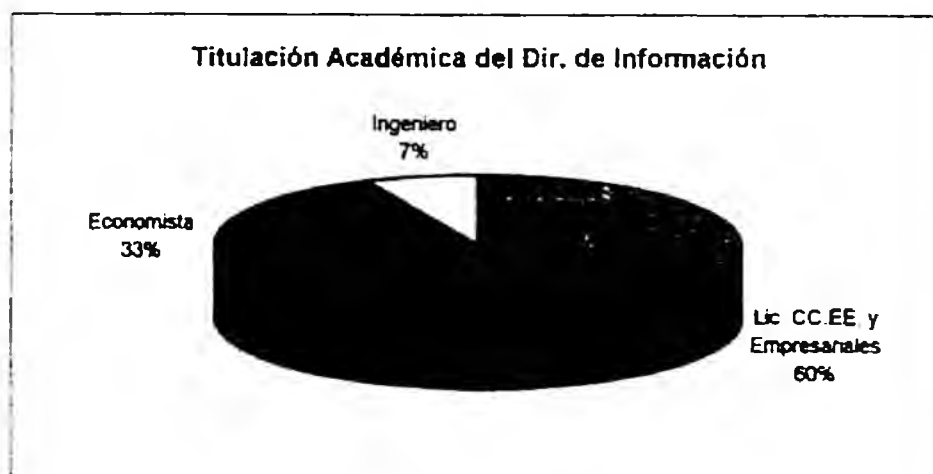


Gráfico nº 9 - Titulación académica del director de información (CAPV)

La titulación académica del director de información o *controller* en el 60% de las empresas de la CAPV es de licenciado en ciencias económicas y empresariales, en el 33% la titulación es de economista y en el 7% de las empresas es ingeniero.

III - Informaciones sobre la utilización del sistema de coste basado en las actividades (sistema ABC)

Teniendo en cuenta la importante aportación de este sistema de coste para la evolución de la contabilidad de gestión y para la gestión empresarial, se pretendió conocer el grado de utilización del mismo en las empresas estudiadas.

Para tal, se formuló un conjunto de ocho preguntas que iban dirigidas a constatar la utilización de este sistema de coste, el tiempo transcurrido desde su implantación, la motivación que condujo a su implantación, el comportamiento de los métodos de cálculo de costes antes y después de su implantación y el impacto provocado por su implantación en la producción y en la estrategia de ventas

3.1 - El 16% de las empresas de RS están utilizando el sistema de coste basado en las actividades. En la CAPV el porcentaje de empresas que tienen implantado este sistema es también de 16%.

El mayor número de empresas en RS que están utilizando este sistema de coste corresponde a los sectores de equipamientos agrícolas (60%) y de piezas de repuesto para vehículos (33%). El sector de equipamientos agrícolas

está clasificado como "otros" en el gráfico nº 1 y representa el 3% del total de la muestra.

En la CAPV las empresas pertenecientes a los sectores de alimentación (50%) y electro/electrónico (33%), son las que más se destacan en la utilización de este sistema.

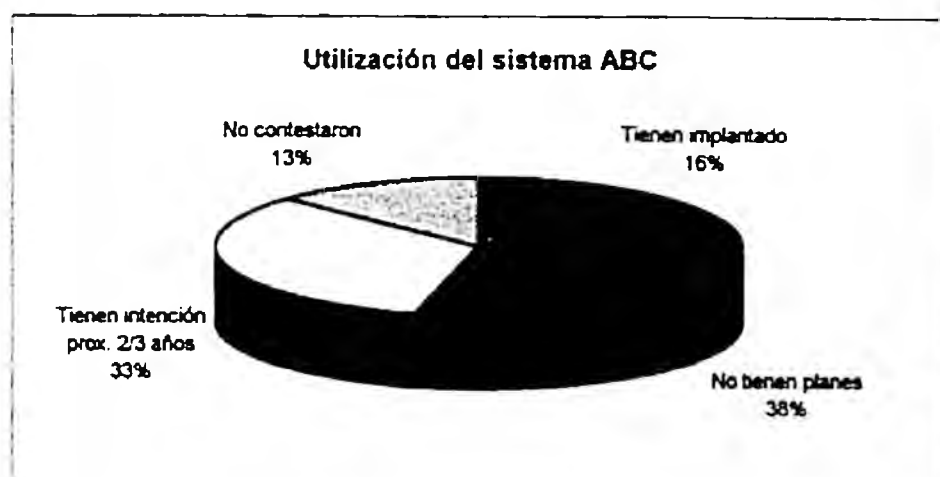


Gráfico nº 10 - Utilización del sistema de coste ABC (RS)

Como se ha mencionado con anterioridad, el 16% de las empresas de RS tienen implantado el sistema de coste ABC, mientras que las empresas que aún no lo tienen implantado han mencionado lo siguiente: el 33% tiene intención de implantarlo en los próximos 2 ó 3 años, el 38% no tiene planes de hacerlo y el 13% de las empresas no han contestado a la pregunta.

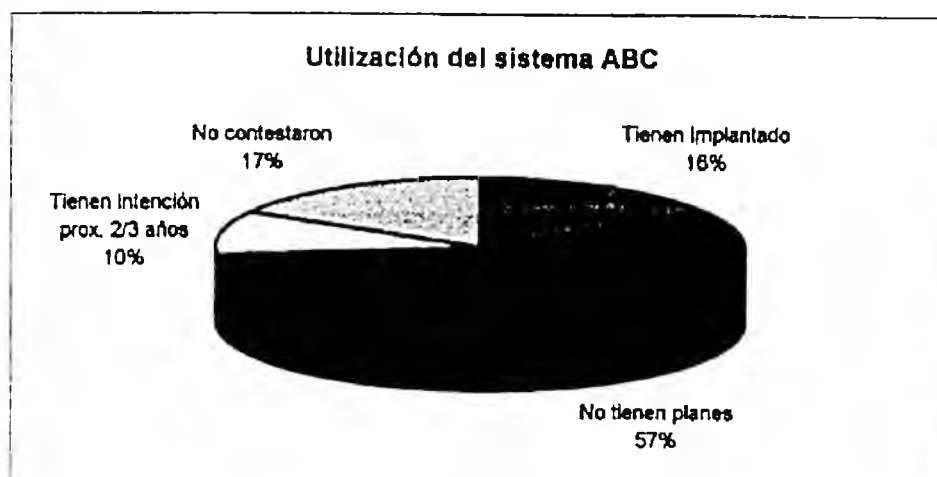


Gráfico nº 11 - Utilización del sistema de coste ABC (CAPV)

El 16% de las empresas de la CAPV, como señalado con anterioridad, están utilizando el sistema de coste ABC, mientras que las empresas que aún no lo tienen implantado han informado lo siguiente: El 57% no tiene intención de hacerlo, el 10% tiene planes de implantarlo en los próximos 2 ó 3 años y el 17% de las empresas no contestó la pregunta.

3.2 - El tiempo de utilización del sistema ABC en las empresas representadas en la muestra es el indicado a continuación:

TIEMPO DE UTILIZACION DEL ABC	RS %	CAPV %
Menos de 1 año	46	11
Entre 1 y 3 años	25	11
Entre 3 y 5 años	21	11
Más de 5 años	8	67

Cuadro nº 15 - Tiempo de utilización del sistema ABC

El sistema de coste ABC está siendo utilizado hace menos de un año en prácticamente la mitad de las empresas de RS. En una cuarta parte entre

uno y tres años, en el 21% entre tres y cinco años y sólo el 8% de las empresas están utilizando el sistema ABC hace más de cinco años

En lo que se refiere a la CAPV los datos obtenidos revelan que el 67% de las empresas ya tienen implantado el sistema ABC hace más de cinco años, mientras que el 33% de las empresas restantes coinciden en el 11% en tenerlo implantado hace menos de un año, entre uno y tres años y entre tres y cinco años.

3.3 - Las empresas que tienen implantado el sistema ABC alegaron los siguientes motivos para hacerlo

MOTIVOS DE IMPLANTACION DEL ABC	RS%	CAPV%
Ofrece a los directivos mayor calidad de información para las decisiones	54	50
Permite una mayor exactitud en el cálculo del coste de los productos	42	38
Permite la eliminación progresiva de los costes de las actividades que no añaden valor al producto	42	25
Posibilita la implantación de la gestión basada en las actividades (ABM)	33	25

Cuadro nº 16 - Motivos para la implantación del sistema de coste ABC

Para las empresas de RS y de la CAPV, la calidad de la información para la adopción de decisiones fue la principal motivación que condujo a la implantación del sistema ABC como han señalado el 54% y el 50% de las empresas de ambos colectivos. Los demás motivos tenidos en cuenta para su implantación en las empresas de la muestra fueron: la mayor exactitud en el cálculo de costes (42% y 38%), la eliminación progresiva de los costes de

actividades que no añaden valor al producto (42% y 25%) y la posibilidad de implantación de la gestión basada en las actividades (ABM) señalada por el 33% y el 25% de las empresas.

Como las respuestas no son excluyentes se observa que muchas empresas han señalado más de un motivo.

3.4 - En las cuestiones siguientes se procuró evaluar el comportamiento del cálculo de coste de los productos antes y después de la implantación del sistema ABC. Las respuestas obtenidas de las empresas de la muestra fueron las siguientes:

CALCULO DE COSTES ANTES DEL ABC	RS %	CAPV %
No era satisfactorio	9	43
Necesitaba mejora	70	14
Era razonable	17	43
Era plenamente satisfactorio	4	-

Cuadro nº 17 - Cálculo de coste de los productos antes del sistema ABC

El 70% de las empresas de RS consideraron que el cálculo de los costes antes de la implantación del ABC necesitaba mejora, mientras que en la CAPV sólo el 14% de las empresas ha señalado esta opción

Sin embargo, para una parcela significativa de las empresas de la CAPV el cálculo de los costes no satisfacía y era razonable para un porcentaje idéntico de empresas (43%). Era considerado razonable por el 17% de las empresas de RS, no satisfacía al 9% y satisfacía plenamente al 4% de las mismas

CALCULO DE COSTES DESPUES DEL ABC	RS %	CAPV %
Necesita mejora	48	38
Es razonable	26	50
Es plenamente satisfactorio	26	12

Cuadro nº 18 - Cálculo de coste de los productos después del sistema ABC

El 48% de las empresas de RS y el 38% de las empresas de la CAPV siguen considerando que el cálculo de los costes después de la implantación del sistema ABC todavía necesita mejora. Para la mitad de las empresas de la CAPV el cálculo de los costes se presenta razonable (26% en RS) y están plenamente satisfechas el 26% de las empresas de RS y tan sólo el 12% de las empresas de la CAPV.

3.5 - La pregunta sobre la posible discontinuidad en la fabricación de productos provocada por la implantación del ABC en las empresas en estudio, obtuvo las respuestas siguientes:

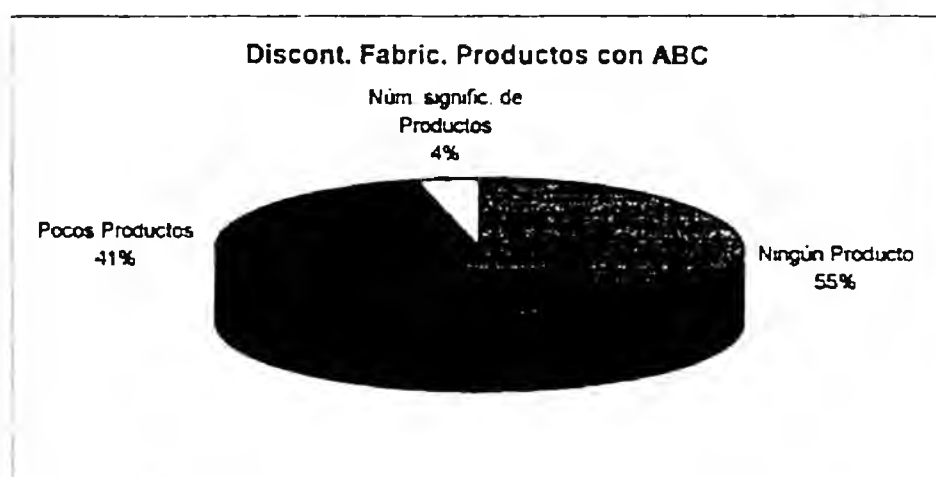


Gráfico nº 12 - Discontinuidad en la fabricación de productos con la implantación del ABC (RS)

Más de la mitad de las empresas de RS han señalado que ningún producto fue discontinuado tras la implantación del sistema ABC. Pocos productos sufrieron discontinuidad en el 41% de las empresas y un número significativo de productos fue desactivado en el 4% de las empresas.

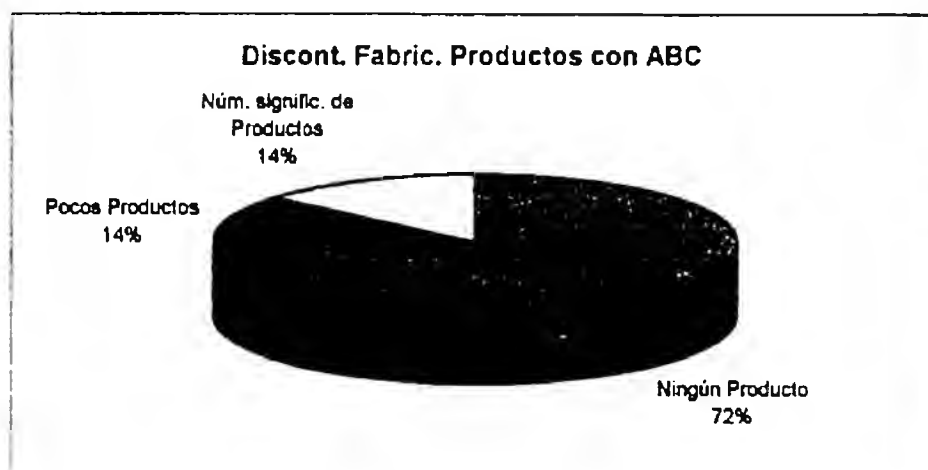


Figura nº 13 - Discontinuidad en la fabricación de productos con la implantación del ABC (CAPV)

En cerca de tres cuartas partes de las empresas de la CAPV ningún producto sufrió discontinuidad tras la implantación del ABC, en el 14% de las empresas pocos productos fueron desactivados y en otros 14% un número significativo de productos fue retirado de producción.

3.6 - En cuanto al posible impacto sobre la estrategia de precios tras la utilización del sistema ABC, las empresas señalaron lo siguiente:

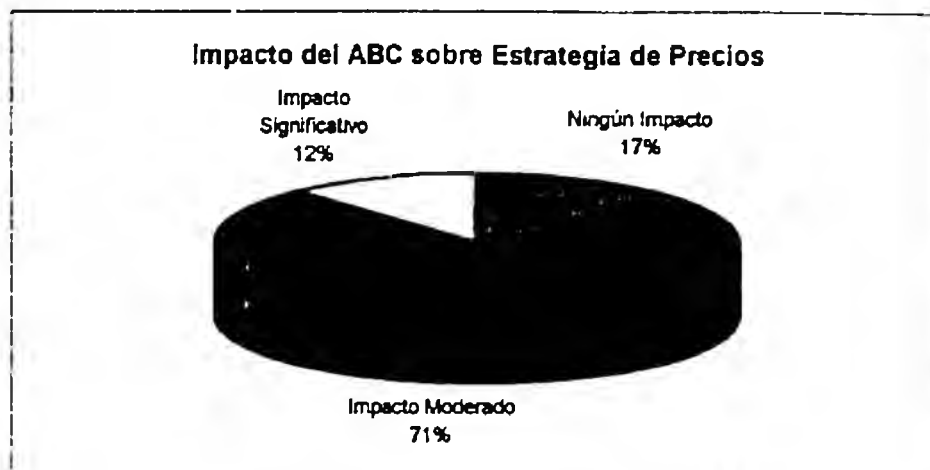


Figura nº 14 - Impacto del sistema ABC sobre la estrategia de precios de las empresas (RS)

Para cerca de tres cuartas partes de las empresas de RS la utilización del sistema ABC causó un impacto moderado sobre sus estrategias de precios. En el 17% la implantación de este sistema de coste no provocó ningún impacto y en el 12% el impacto fue significativo.

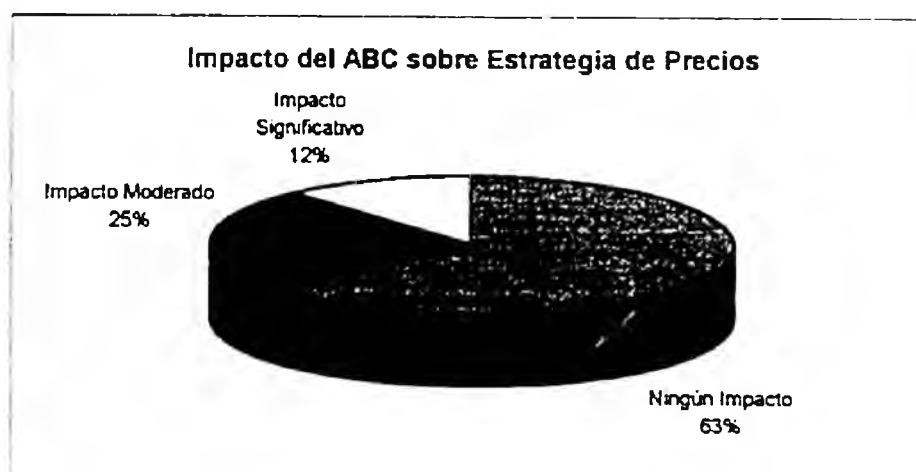


Figura nº 15 - Impacto del sistema ABC sobre la estrategia de precios de las empresas (CAPV)

El 63% de las empresas de la CAPV señaló que la implantación del sistema de coste ABC no trajo ningún impacto sobre sus estrategias de precios, mientras que en el 25% de las empresas el impacto fue moderado y en el 12% el impacto fue significativo.

IV - Informaciones sobre la utilización del sistema de coste estándar

Muchos estudios que se han llevado a cabo sobre la utilización de sistemas de costes, apuntan la prevalencia del sistema de coste estándar en la práctica empresarial.

Con el propósito de obtener informaciones sobre el comportamiento de las empresas de la muestra respecto al tema, se incorporó al cuestionario un conjunto de diez preguntas con las cuales se pretendía conocer el grado de utilización de este sistema de coste, identificar los criterios y la base utilizada para la fijación de los estándares, la periodicidad con que son revisados los estándares, los objetivos pretendidos con la adopción del sistema, la periodicidad con que son analizadas las desviaciones, quiénes las analizan y una evaluación respecto a la utilización del sistema.

Las respuestas obtenidas de las empresas estudiadas fueron las siguientes

4.1 - El sistema de coste estándar está siendo utilizado en el 43% de las empresas de RS y en el 73% de las empresas de la CAPV para el cálculo

de los costes de sus productos. Las respuestas en la cuestión referente a los métodos de costes utilizados (cuadro nº 5) indicaron el 35% y el 69%

Los sectores donde este sistema tiene más aplicación en RS son Textil/Vestido (83%), Equipamientos Agrícolas (60%), Química/Petroquímica (54%), Alimentación (50%) y Electro/Electrónico (50%). Los sectores Textil/Vestido y Equipamientos Agrícolas están clasificados como "otros" en el gráfico nº 1.

En la CAPV los sectores que más están utilizando el coste estándar son: Electro/Electrónico(100%), Caucho/Plástico(100%), Metalmecánico(75%) Piezas de repuesto para vehículos (67%) y Papel/Celulosa (63%)

4.2 - Las empresas que tienen implantado el sistema de coste estándar justificaron su utilización por atender a los siguientes objetivos

OBJETIVOS DEL COSTE ESTANDAR	RS %	CAPV %
Fijar los precios de venta de los productos	62	38
Analizar desviaciones para identificar las causas y exigir responsabilidades	46	80
Calcular el coste de los productos con mayor rapidez	46	63
Obtener informacion para evaluar los stocks	30	48
Otros	7	5

Cuadro nº 19 - Objetivos atendidos por el sistema de coste estándar

La mayor parte de las empresas de RS (62%) han señalado que la principal ventaja en la utilización del sistema de coste estándar radica en la fijación de los precios de venta de los productos, mientras que para la mayor parte de las empresas de la CAPV (80%) el coste estándar es más empleado

responsabilidades, también señalado por el 46% de las empresas de RS. Permitir el cálculo de coste de los productos con mayor rapidez fue apuntado por cerca de dos terceras partes de las empresas de la CAPV y por prácticamente la mitad de las empresas de RS. La evaluación de los inventarios ha sido señalada por cerca de la mitad de las empresas de la CAPV y por el 30% de las empresas de RS.

Como las respuestas no son excluyentes se observa que con la utilización del sistema de coste estándar, las empresas están atendiendo a más de uno objetivo a la vez.

4.3 - Los criterios señalados por las empresas de la muestra para la fijación de los estándares, fueron los siguientes:



Gráfico n° 16 - Criterios para fijación de los estándares (RS)

El 51% de las empresas de RS han señalado que prefieren combinar los datos históricos y los estudios técnicos a la hora de fijar los estándares, mientras que el 31% de las empresas están adoptando los estudios técnicos y el 18% los datos históricos para fijar los estándares.



Gráfico nº 17 - Criterios para fijación de los estándares (CAPV)

Las informaciones obtenidas de las empresas de la CAPV indican que el 71% de las mismas están combinando los estudios técnicos y los datos históricos a la hora de fijar los estándares, mientras que en el 18% se viene adoptando sólo estudios técnicos y en el 11% sólo datos históricos

La contabilidad de costes/gestión es responsable por la fijación de estándares en el 41% de las empresas de RS y en el 36% de las empresas de la CAPV.

4.4 - En cuanto al establecimiento de los estándares, las empresas de la muestra han señalado lo siguiente:

BASE DE LOS ESTANDARES	RS %	CAPV %
Estándares normales	88	73
Estándares óptimos	12	27

Cuadro nº 20 - Base para fijación de los estándares

El 88% de las empresas de RS y el 73% de las empresas de la CAPV están utilizando estándares normales, mientras que el 12% y el 27% de las empresas, respectivamente, están basando su fijación en estándares óptimos.

4.5 - Las empresas representadas en la muestra están haciendo la revisión de los estándares con la periodicidad siguiente:



Gráfico nº 18 - Periodo de revisión de los estándares (RS)

La mayor parte de las empresas de RS han señalado que revisan los estándares cada mes, mientras que las opciones trimestral, semestral y anual fueron señaladas por el 18%, 15% y 17% de las empresas.

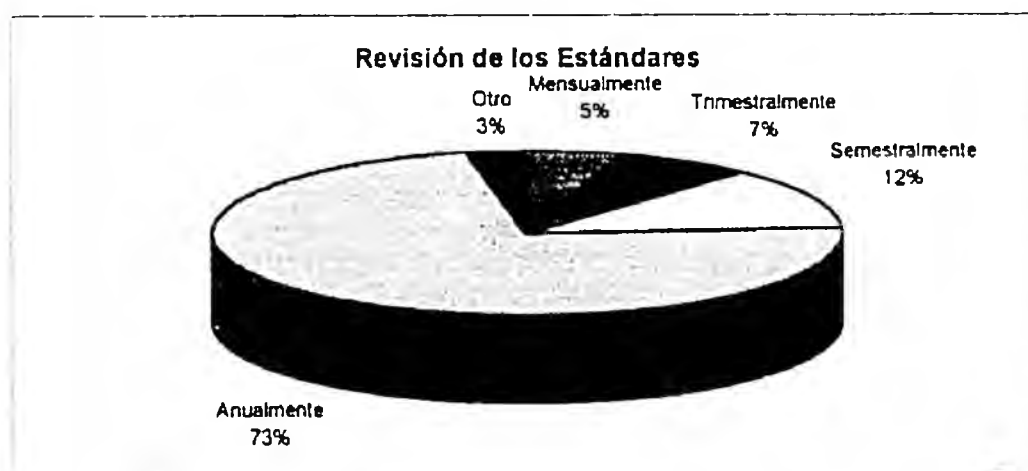


Gráfico nº 19 - Periodo de revisión de los estándares (CAPV)

Los estándares son revisados anualmente en el 73% de las empresas de la CAPV, semestralmente en el 12%, trimestralmente en el 7% y mensualmente en el 5% de las empresas.

4.6 - El análisis de las desviaciones se está llevando a cabo en prácticamente la totalidad de las empresas de ambos colectivos.

4.7 - En cuanto a la periodicidad con que las empresas de la muestra están preparando informes sobre desviaciones, las respuestas obtenidas fueron:

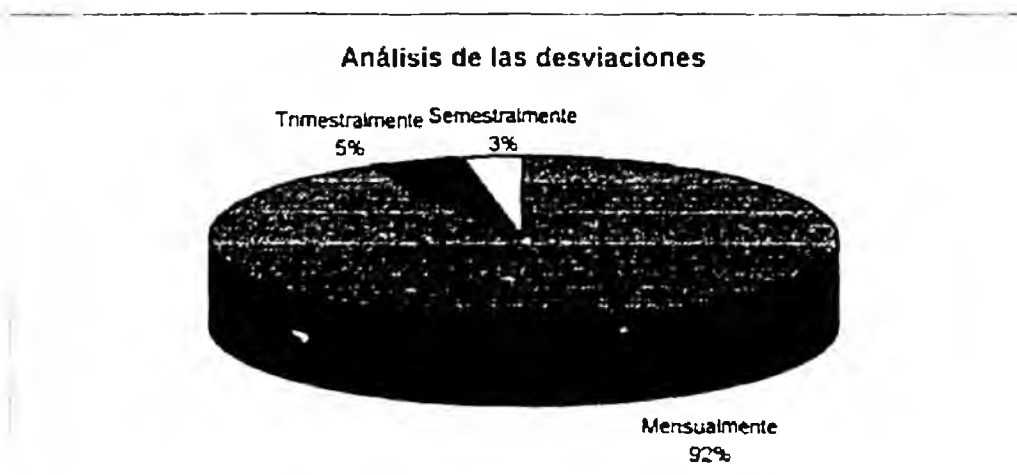


Gráfico nº 20 - Periodicidad en el análisis de desviaciones (RS)

Prácticamente la totalidad de las empresas de RS (92%) señaló que lleva a cabo el análisis de desviaciones cada mes, en cada trimestre lo están haciendo el 5% y semestralmente el análisis de desviaciones se está realizando en el 3% de las empresas.

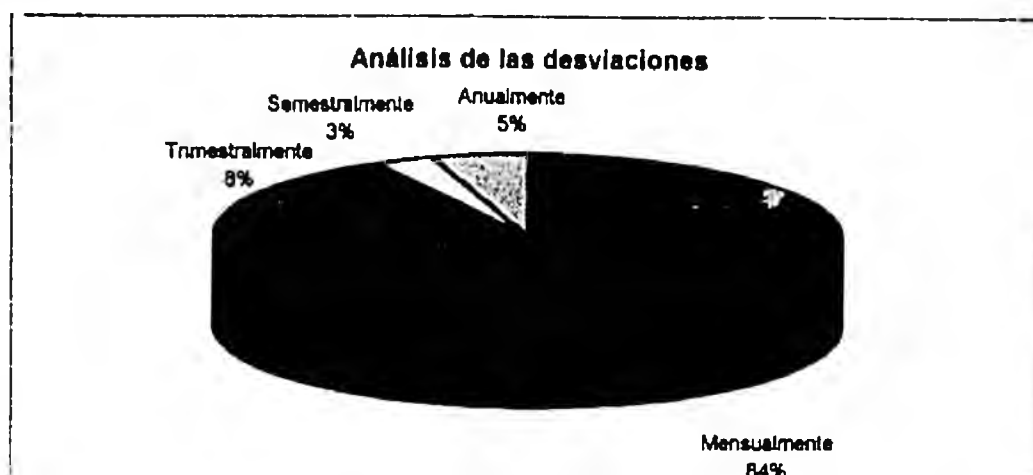


Gráfico nº 21 - Periodicidad en el análisis de desviaciones (CAPV)

También en las empresas de la CAPV el análisis de desviaciones se está haciendo preferentemente cada mes como han señalado el 84% de las mismas. El análisis trimestral lo están llevando el 8% de las empresas, el 3% lo están haciendo cada semestre y anualmente lo están llevando el 5% de las empresas.

4.8 - En dos terceras partes de las empresas de RS el **análisis de las desviaciones** se discute entre los directivos y gerentes y en una tercera parte la discusión se hace entre los gerentes.

En el 39% de las empresas de la CAPV el análisis de desviaciones lo están llevando los responsables de cada sector, en el 28% es hecha por el comité de dirección y en otros 28% el análisis se hace entre los directivos.

4.9 - La última cuestión de este apartado iba dirigida a obtener una **evaluación** de las empresas de la muestra acerca de su experiencia con la **utilización del sistema de coste estándar**. Los resultados obtenidos están reflejados en el cuadro siguiente:

EVALUACION S/ COSTE ESTANDAR	RS %	CAPV %
No es satisfactorio	5	5
Satisface las necesidades	87	81
Satisface plenamente	8	14

Cuadro nº 21 - Evaluación sobre la utilización del sistema de coste estándar

Como se desprende de los datos presentados, el 87% de las empresas de RS y el 81% de las empresas de la CAPV se encuentran satisfechas con la utilización del sistema de coste estándar una vez que éste está satisfaciendo tanto sus necesidades informativas como de cálculo de los costes

V - Informaciones sobre nuevas tecnologías de producción

En este apartado se formuló catorce preguntas cuyo objetivo era conocer el grado de utilización de las nuevas tecnologías de producción en las empresas de la muestra.

Ocho preguntas se referían a la gestión de la calidad total, mientras que con las demás se pretendía conocer datos sobre la utilización de las nuevas tecnologías de producción y el impacto que su utilización trajo a la contabilidad de gestión, la utilización de indicadores cualitativos de la gestión, la existencia de departamento de investigación y desarrollo y los recursos asignados al mismo.

5.1 - Gestión de la calidad total

5.1.1 - Respecto a la implantación de programa de gestión de la calidad total (TQM), las informaciones facilitadas por las empresas de la muestra fueron las siguientes:

PROGRAMA DE GESTION DE CALIDAD TOTAL	RS %	CAPV %
Tienen implantado	67	51
Están estudiando implantarlo	23	26
No tienen implantado/No piensan hacerlo	10	23

Cuadro nº 22 - Utilización del programa de gestión de la calidad total

El programa de gestión de la calidad total se halla implantado en dos terceras partes de las empresas de RS y en la mitad de las empresas de la CAPV. Una cuarta parte de las empresas de ambos colectivos están estudiando su implantación y no piensan hacerlo o no tienen implantado el 10% de las empresas en RS y el 23% de las empresas en la CAPV.

Los principales sectores donde el programa está implantado en RS son: Piezas de repuesto para vehículos (100%), Química/ Petroquímica (77%), Electro/Electrónico y Muebles/Madera (75%), y Metalmecánico (73%). La totalidad de las empresas pertenecientes a los sectores Textil/Vestido, Equipamientos Agrícolas y Embalaje, clasificados como "otros" en el gráfico nº 1, tienen implantado programa de gestión de la calidad total

Los principales sectores donde el programa de gestión de la calidad total está implantado en la CAPV son: Caucho/Plástico y Electro/Electrónico (67%) y Metalmecánico (65%).

5.1.2 - El 54% de las empresas de RS que ya tienen implantado el programa de gestión de la calidad total han informado que se hallan calculando **costes de calidad**. En la CAPV el porcentaje de empresas que están calculando costes de calidad es de 65%.

Los **costes de calidad** que están siendo calculados por las empresas de RS y de la CAPV son los reflejados en el cuadro siguiente:

COSTES DE CALIDAD	RS %	CAPV %
Costes de inspección	67	91
Costes de prevención	47	91
Otros	7	-

Cuadro nº 23 - Costes de calidad calculados

Los costes de inspección se están calculando en dos terceras partes de las empresas de RS y en prácticamente todas las empresas de la CAPV. Los costes de prevención también están siendo calculados en prácticamente la totalidad de las empresas de la CAPV y en cerca de la mitad de las empresas de RS.

5.1.3 - Los **costes de no calidad** están siendo determinados en cerca de tres cuartas partes de las empresas de RS y en poco más de tres cuartas partes de las empresas de la CAPV. Los costes calculados son los siguientes:

COSTES DE NO CALIDAD	RS %	CAPV %
Coste de los fallos internos	93	93
Coste de los fallos externos	47	85

Cuadro nº 24 - Costes de no calidad calculados

Prácticamente la totalidad de las empresas de RS y de la CAPV están calculando los costes de fallos internos. Los costes de fallos externos están siendo calculados por cerca de la mitad de las empresas de RS y por el 85% de las empresas de la CAPV.

5.1.4 - Sólo una tercera parte de las empresas de RS que están calculando los costes de calidad y no calidad disponen de información acerca del porcentaje de participación de los mismos en el coste total de fabricación. De éstas, el 80% han informado que el porcentaje medio de los referidos costes es de 4%.

En la CAPV el 72% de las empresas disponen de información sobre la participación porcentual de estos costes en el coste total de fabricación. El 52% de estas empresas han informado que el porcentaje medio de los referidos costes es de 5.4%.

5.1.5 - La pregunta sobre la **ventaja o ventajas con la implantación del programa de gestión de la calidad total** ha sido contestada por el 83% de las empresas de ambos colectivos. Las respuestas obtenidas fueron:

VENTAJAS CON IMPLANTACION "TQM"	RS %	CAPV %
Mayor productividad/menor coste	35	25
Mayor motivación del personal hacia la calidad	32	13
Mejora en la organización interna y en los procesos en general	26	21
Mejora en la calidad de los productos	20	17
Mayor satisfacción/fidelización de los clientes	14	21
Establec objetivos de mejora continua	-	13

Cuadro nº 25 - Ventajas con implantación del programa de gestión de la calidad total

Las empresas de RS que tienen implantado programa de gestión de la calidad total señalaron como principales ventajas las siguientes: el incremento de la productividad/menor coste (35%), la motivación de las personas hacia la calidad (32%), la mejora en la organización interna y en los procesos en general (26%). También fueron referidos, la mejora de la calidad de los productos por el 20% y la mayor satisfacción de los clientes por el 14% de las empresas.

La mayor productividad/menor coste fue considerada por el 25% de las empresas de la CAPV como la ventaja más importante, seguida de la mejora en la organización interna y procesos en general y la mayor satisfacción/fidelización de los clientes señalado por el 21% de las empresas. La mejora en la calidad de los productos señalada por el 17% de las empresas, la mayor motivación del personal hacia la calidad y el establecimiento de objetivos de mejora continua fueron las ventajas señaladas por menor número de empresas (13%).

Como se observa, la implantación de "TQM" está repercutiendo de forma diversa en las empresas no habiendo una ventaja que sobrepase a las demás

5.1.6 - El 85% de las empresas de RS y la totalidad de las empresas de la CAPV que tienen implantado "TQM", han señalado que utilizan medidas de control para hacer el seguimiento de los logros obtenidos con su implantación.

Las medidas de control de los logros en la calidad más utilizadas por las empresas de la muestra, están recogidas en el cuadro siguiente:

CONTROL DE LOS LOGROS EN LA CALIDAD	RS %	CAPV %
Porcentaje de productos con defectos de fabricación	83	93
Número de reclamaciones recibidas de los clientes	75	73
Cantidad física de unidades que necesitaron retrabajo	64	53
Fallos por problemas en el diseño del producto	20	50
Tiempos medios entre ocurrencia de fallos	16	20

Cuadro nº 26 - Medidas de control de los logros en la calidad

Las medidas de seguimiento de los logros obtenidos con la implantación de la gestión de calidad total más empleadas por las empresas de ambos colectivos son: el cálculo del porcentaje de productos defectuosos (83% y 93%), el número de reclamaciones recibidas de los clientes(75% y 73%) . la cantidad física de unidades que necesitaron retrabajo(64% y 53%). los fallos ocasionados por problemas en el diseño de los productos(20% y 50%) y los tiempos medios entre ocurrencia de fallos (16% y 20%).

5.1.7 - La pregunta sobre las medidas adoptadas respecto a la calidad fue contestada por el 86% de las empresas de RS y por la totalidad de las empresas de la CAPV.

Las respuestas obtenidas y el porcentaje de las empresas que han contestado a cada una de las preguntas están indicados a continuación:

MEDIDAS RESPECTO A LA CALIDAD	RS %	CAPV %
Informe indicando las principales acciones adoptadas	75	90
Informe sobre los perfeccionamientos conseguidos en términos de mejora continua	52	50
Informe sobre ahorros obtenidos a partir de las acciones llevadas a cabo	27	40
Otras	12	7

Cuadro nº 27 - Medidas adoptadas respecto a la calidad

La confección de informes que recogen las principales acciones llevadas a cabo representa la principal medida que está siendo adoptada por las empresas de la muestra respecto a la calidad, seguida de informes acerca de los perfeccionamientos conseguidos en términos de mejora continua y de informes sobre los ahorros obtenidos a partir de las acciones llevadas a cabo

5.2 - Utilización de nuevas tecnologías de producción

5.2.1 - Las nuevas tecnologías de producción que están siendo utilizadas por las empresas de la muestra son las siguientes

NUEVAS TECNOLOGIAS DE PRODUCCION	RS %	CAPV %
Planific de las necesidades de material(MRP)	66	52
Gestion de la calidad total (TQM)	56	63
Diseño asistido por ordenador (CAD)	46	70
Circuitos de calidad	31	20
Justo a tiempo (JIT)	29	26
Fabricacion asistida por ordenador (CAM)	26	35
Sistemas de fabricacion flexibles (FMS)	16	13
Fabricacion integrada por ordenador (CIM)	9	15
Control de calidad asistido por ordenador(CAQ)	8	11

Cuadro nº 28 - Utilización de nuevas tecnologías de producción

Como se desprende de las respuestas obtenidas, en las empresas de RS las nuevas tecnologías de producción más utilizadas son: la planificación de las necesidades de material (66%), la gestión de la calidad total (56%), (aunque en el cuadro nº 22 el porcentaje de respuestas sobre la utilización de "TQM" fue de 67%), el diseño asistido por ordenador (46%), los círculos de calidad (31%) , el justo a tiempo (29%) y la fabricación asistida por ordenador en el (26%).

El diseño asistido por ordenador está en uso en el 70% de las empresas de la CAPV y representa la nueva tecnología más difundida entre las mismas. seguido de la gestión de la calidad total en el 63% (aunque en el cuadro nº 22, el 51% de las empresas han informado que tienen implantado "TQM"), la planificación de las necesidades de material (52%), la fabricación asistida por ordenador (35%), el justo a tiempo (26%) y los círculos de calidad (20%)

Los sistemas de fabricación flexible, la fabricación integrada por ordenador y el control de calidad asistido por ordenador, aún están muy poco difundidos entre las empresas de la muestra.

5.2.2 - Indagadas respecto al impacto de las nuevas tecnologías de producción sobre la contabilidad de gestión, las empresas de la muestra contestaron lo siguiente:

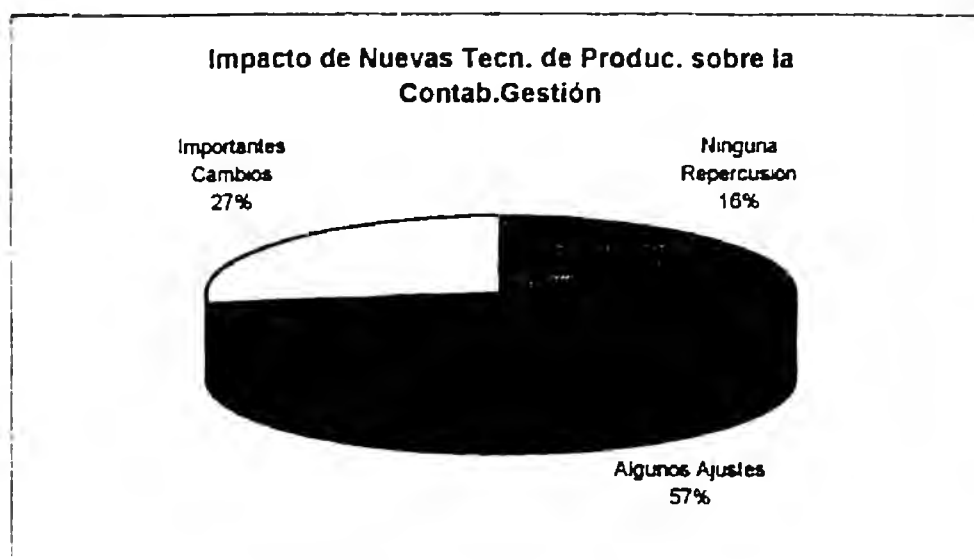


Gráfico nº 22 - Impacto de las nuevas tecnologías de producción sobre la contabilidad de gestión (RS)

Para más de la mitad de las empresas de RS la utilización de nuevas tecnologías de producción supuso la necesidad de llevar a cabo algunos ajustes en la contabilidad de gestión. Una cuarta parte de estas empresas informó que la contabilidad de gestión fue afectada de forma importante, mientras que para el 16% de las empresas no hubo ninguna repercusión.

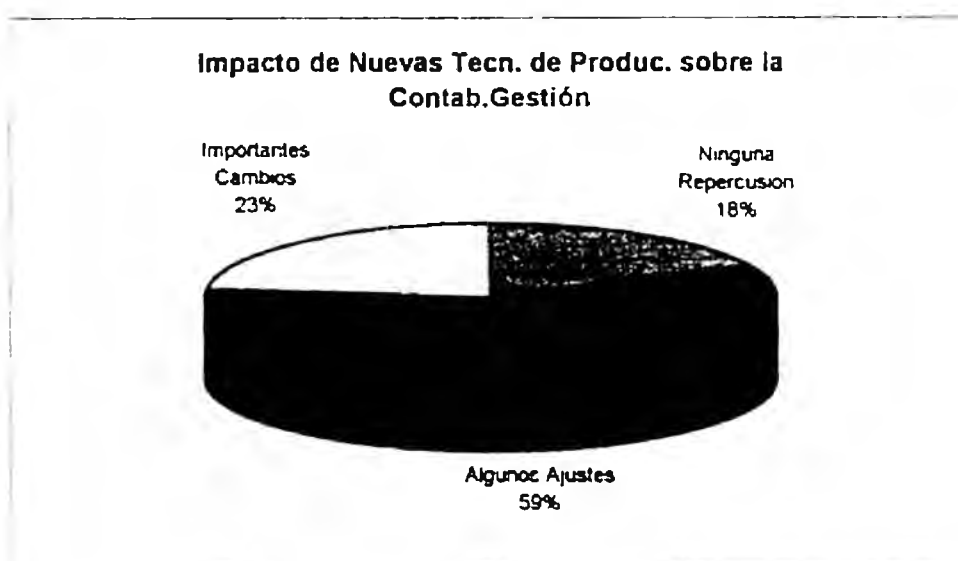


Gráfico nº 23 - Impacto de las nuevas tecnologías de producción sobre la contabilidad de gestión (CAPV)

En el 59% de las empresas de la CAPV la implantación de las nuevas tecnologías de producción provocó algunos ajustes en la contabilidad de gestión, mientras que en el 23% se produjo importantes cambios y en el 18% no se registró ninguna repercusión.

5.3 - Investigación y desarrollo

5.3.1 - Con relación a la existencia de departamento de I + D, las empresas de la muestra informaron lo siguiente:

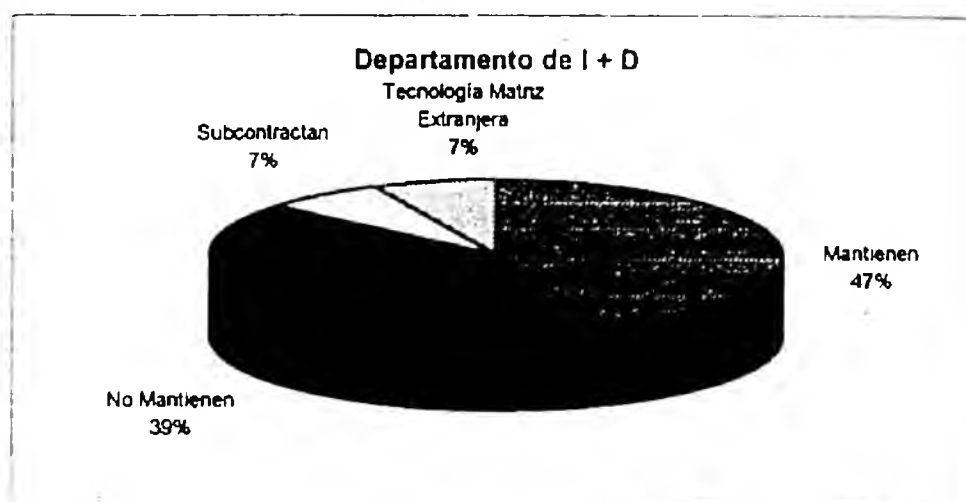


Gráfico nº 24 - Existencia de departamento de I + D (RS)

Prácticamente la mitad de las empresas de RS han señalado que mantienen departamento de I + D, mientras que el 39% no lo mantienen y pocas empresas están subcontratando u obteniendo la tecnología de su matriz extranjera.

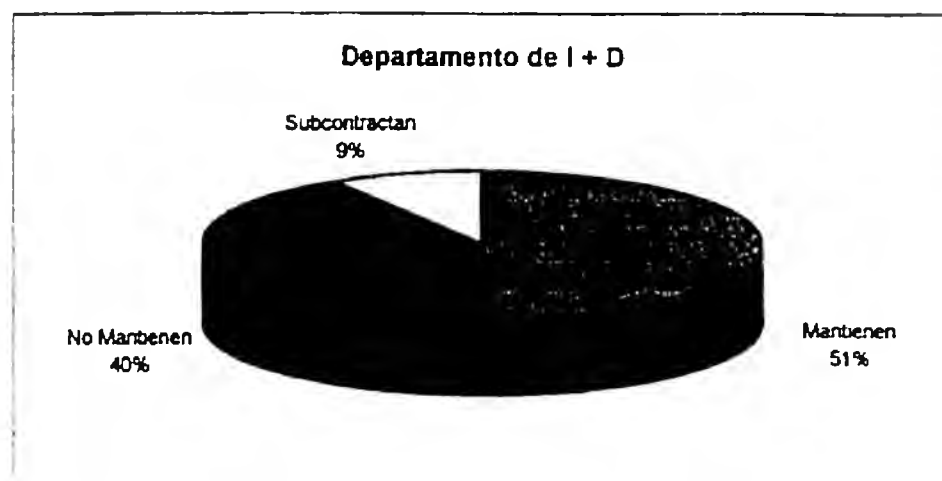


Gráfico n° 25 - Existencia de departamento de I + D (CAPV)

La mitad de las empresas de la CAPV tienen instalado departamento de I + D, el 40% no lo mantienen y en el 9% de las empresas se están utilizando la subcontratación.

5.3.2 - El 90% de las empresas de RS que mantienen departamento de I + D han informado que destinan al mismo recursos que equivalen en términos medios a 1,9% de la facturación anual, mientras que el 83% de las empresas de la CAPV que mantienen departamento de I + D señalaron que destinan al mismo recursos cuya media es de 3,3% de la facturación anual.

VI - Informaciones sobre la gestión empresarial

Este último apartado compuesto por diecinueve preguntas se destinaba a recoger informaciones sobre la utilización por parte de las empresas de la muestra, del sistema presupuestario y su aportación a la

gestión de las mismas, la adopción del *benchmarking* y del sistema de planificación estratégica. Asimismo, se procuró conocer los principales retos que las empresas esperan afrontar en los próximos dos o tres años, las acciones o estrategias que pretenden adoptar para afrontarlos, sus fortalezas y debilidades, el objetivo empresarial y las informaciones contables más utilizadas para apoyar las decisiones.

Las contestaciones a estas preguntas fueron las siguientes:

6.1 - Las empresas de la muestra señalaron que adoptan una **estructura en departamentos, secciones o centros de responsabilidad**

6.2 - El 63% de las empresas de RS ha informado que utiliza **sistema de control presupuestario**, mientras que en la CAPV el porcentaje de empresas que están haciendo uso de este instrumento es de 95%

6.3 - En lo que se refiere a los **objetivos del sistema presupuestario**, las respuestas obtenidas de las empresas de la muestra fueron las siguientes

OBJETIVOS DEL PRESUPUESTO	RS %	CAPV %
Planificar todas las actividades de la empresa	99	89
Evaluar la <i>performance</i> de los diversos departamentos	31	22
Distribuir los recursos entre los diversos departamentos	22	26

Cuadro nº 29 - Objetivos de los presupuestos

La totalidad de las empresas de RS y prácticamente todas las empresas de la CAPV están utilizando los presupuestos como un instrumento que les permite planificar todas sus actividades

Otros objetivos perseguidos por algunas empresas lo constituyen la evaluación de la actuación de los diversos departamentos y la distribución de los recursos entre los departamentos.

6.4 - La periodicidad de elaboración de los presupuestos en las empresas estudiadas es la indicada en el cuadro siguiente:

PERIODICIDAD ELABOR. DE PRESUPUESTOS	RS %	CAPV %
Mensualmente	14	2
Semestralmente	6	2
Anualmente	80	96

Cuadro nº 30 - Periodicidad en la elaboración de presupuestos

Prácticamente en la totalidad de las empresas de la CAPV y en más de tres cuartas partes de las empresas de RS el periodo presupuestario tiene una duración normal de un año. Las demás opciones son menos empleadas.

6.5 - La revisión de los presupuestos se hace en las empresas de la muestra con la periodicidad siguiente:

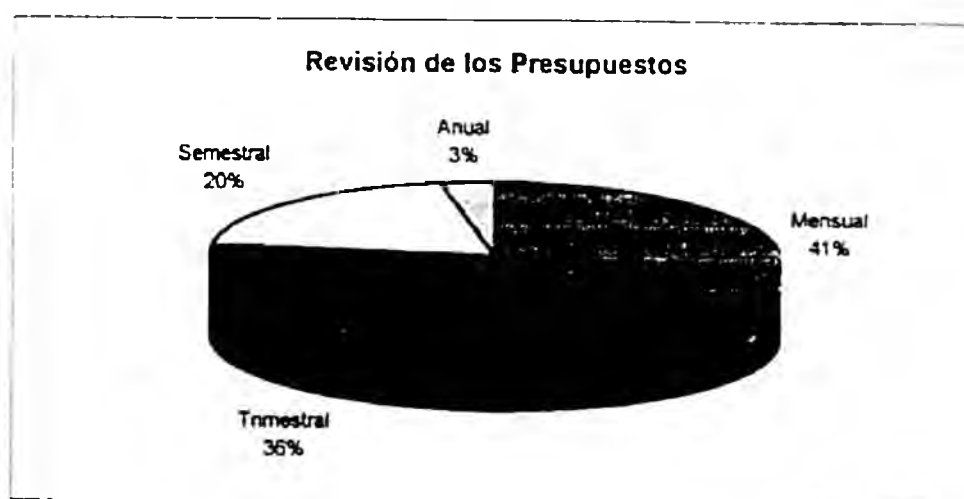


Gráfico nº 26 - Periodicidad en la revisión de los presupuestos (RS)

La mayor parte de las empresas de RS ha señalado que revisa sus presupuestos preferentemente una vez al mes (41%) o una vez cada trimestre (36%). La revisión semestral es adoptada por el 20% y la anual es utilizada por tan sólo el 3% de las empresas.

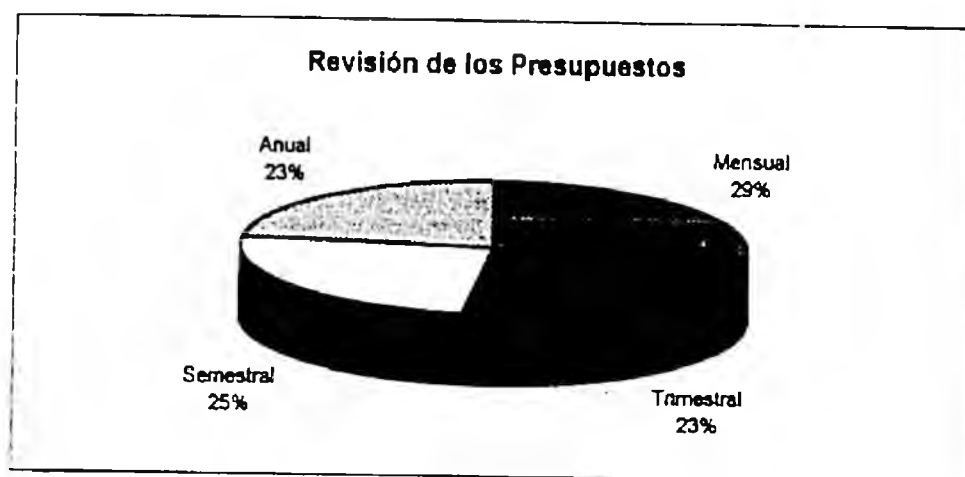


Gráfico n° 27 - Periodicidad en la revisión de los presupuestos (CAPV)

En las empresas de la CAPV la revisión de los presupuestos se está haciendo tanto mensualmente, como en cada trimestre, semestre o año de forma equitativa.

6.6 - En lo que respecta a las informaciones de los presupuestos, las empresas de la muestra han mencionado las siguientes:

INFORMACIONES DE LOS PRESUPUESTOS	RS %	CAPV %
Sirven para apoyar la adopción de decisiones	94	87
Sirven para controlar las actividades desarrolladas	55	80
Sirven para medir, evaluar y crear recompensas	27	19

Cuadro n° 31 - Informaciones obtenidas de los presupuestos

Prácticamente la totalidad de las empresas de RS y la mayor parte de las empresas de la CAPV han señalado que las informaciones que obtienen de los presupuestos son utilizadas como elemento de apoyo para la adopción de decisiones. Las empresas de ambos colectivos están utilizando también estas informaciones para el control de las actividades desarrolladas y un número pequeño de empresas han señalado que las mismas se están utilizando para medir, evaluar e crear recompensas.

6.7 - En lo que se refiere al **objetivo empresarial**, se obtuvo un índice de respuestas de prácticamente la totalidad de las empresas representadas en la muestra.

El objetivo o objetivos indicados fueron los siguientes:

OBJETIVO/OBJETIVOS DE LA EMPRESA	RS %	CAPV %
Maximización de los resultados	58	68
Obtención de ventajas competitivas sostenidas	52	55
Disfrutar de posición de liderazgo en el sector	24	40
Otros	2	10

Cuadro nº 32 - Objetivos empresariales

La maximización de los resultados y la obtención de ventajas competitivas sostenidas representan los principales objetivos señalados por el mayor número de empresas de RS y de la CAPV. Además, un 40% de empresas de la CAPV y un 24% de empresas de RS han señalado el objetivo de disfrutar de posición de liderazgo en el sector.

Como las respuestas no son excluyentes, se observa que muchas de las empresas han mencionado más de un objetivo a la vez.

6.8 - El *benchmarking* se está utilizando en más de la mitad de las empresas de RS y en una tercera parte de las empresas de la CAPV. La mayor parte de estas empresas tiene un nivel de facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas.

Los sectores que están haciendo uso más intensivo del *benchmarking* en RS son: Piezas de repuesto para vehículos (100%), Química/Petroquímica (77%), Electro/Electrónico (75%), Caucho/Plástico (64%), Metalmecánico (60%) y Alimentación (50%)

En la CAPV el *benchmarking* está siendo utilizado con más intensidad por los siguientes sectores: Alimentación (100%), Electro/Electrónico (67%) y Química/Petroquímica (50%).

6.9 - La forma con que las empresas de la muestra vienen practicando el *benchmarking* está reflejada en el cuadro siguiente:

FORMAS DE <i>BENCHMARKING</i>	RS %	CAPV %
<i>Benchmarking</i> con las mejores empresas del sector de actividad	61	58
<i>Benchmarking</i> con los competidores	44	63
<i>Benchmarking</i> de actividades internas	38	32

Cuadro nº 33 - Formas de utilización del *benchmarking*

Las empresas de RS han señalado que prefieren practicar el *benchmarking* con las mejores empresas del sector de actividad, mientras que la preferencia de las empresas de la CAPV es por el *benchmarking* con los competidores, si bien es cierto, la adopción del *benchmarking* con las mejores empresas del sector de actividad encuentra también buena acogida en estas

empresas. El *benchmarking* con los competidores representa la segunda forma en grado de preferencia de las empresas de RS. Ya el *benchmarking* de actividades internas es el que está menos difundido entre las empresas de la muestra.

Las informaciones obtenidas revelan que muchas empresas están utilizando más de una forma a la vez.

6.10 - La medición de indicadores cualitativos de la gestión se está llevando a cabo prácticamente en la totalidad de las empresas de la muestra

Los indicadores más utilizados y el porcentaje de las empresas que los están llevando, figuran en el cuadro siguiente:

INDICADORES CUALITATIVOS DE GESTION	RS %	CAPV %
Productividad	86	87
Calidad	68	85
Satisfacción del cliente	66	69
Plazo de entrega	65	74
Gestión de los recursos humanos	40	35
Actividades de los competidores	23	15
Innovación	16	33
Flexibilidad de la organización	12	15

Cuadro nº 34 - Indicadores cualitativos de la gestión

Los indicadores de productividad, calidad, satisfacción de los clientes y plazo de entrega, son los más utilizados en las empresas de la muestra. También se están utilizando, aunque en un número más reducido de empresas, los indicadores de gestión de los recursos humanos, actividades de los competidores, innovación y flexibilidad de la organización.

Los datos suministrados permiten constatar que en muchas empresas se está haciendo uso de diversos indicadores a la vez.

6.11 - Otra información que se quiso conocer se refería a la responsabilidad del director de información o *controller* por instrumentos de medición de indicadores cualitativos.

Las respuestas obtenidas dan cuenta que en sólo el 27% de las empresas de RS y en el 26% de las empresas de la CAPV el director de información o *controller* tiene responsabilidad sobre uno o más instrumentos de medición de los mismos.

El cuadro siguiente refleja los indicadores bajo responsabilidad del director de información en las empresas de la muestra:

RESPONSAB. DEL DIR. DE INFORMACION	RS %	CAPV %
Productividad	73	78
Plazo de entrega	34	11
Calidad	29	-
Actividades de los competidores	24	22
Gestión de los recursos humanos	22	22
Satisfacción de los clientes	22	-
Flexibilidad de la organización	10	11
Innovación	5	-

Cuadro nº 35 - Indicadores bajo responsabilidad del director de Información

En tres cuartas partes de las empresas de RS y de la CAPV el director de información se está haciendo cargo de la medición del indicador de productividad. En los demás indicadores la participación del director de información es aún discreta.

6.12 - En lo que se refiere a la utilización del sistema de planificación estratégica en las empresas de la muestra, las respuestas obtenidas fueron:

Poco más de la mitad de las empresas de RS y tres cuartas partes de las empresas de la CAPV han señalado que están utilizando el sistema de planificación estratégica.

La mayor parte de estas empresas tiene un nivel de facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas.

En RS la planificación estratégica está menos difundida en los siguientes sectores: Electro/Electrónico (50%), Curtiembre/Cuero/Calzados (43%) y Muebles/Madera (33%).

El sector de Alimentación (50%) es el que menos está haciendo uso de la planificación estratégica en la CAPV. En todos los demás sectores la misma se encuentra bien difundida.

6.13 - El tiempo de utilización del sistema de planificación estratégica en las empresas de la muestra está reflejado en el cuadro siguiente:

IMPLANTACION DE PLANIF. ESTRATEGICA	RS %	CAPV %
Menos de 2 años	41	10
Entre 2 y 5 años	34	45
Mas de 5 años	25	45

Cuadro nº 36 - Tiempo de utilización del sistema de planificación estratégica

Como se desprende de los datos presentados, la utilización del sistema de planificación estratégica por parte de las empresas de RS es aún bastante reciente una vez que el 41% ha contestado que lo viene utilizando

hace menos de 2 años. Una tercera parte de las empresas lo tiene implantado entre 2 y 5 años y apenas una cuarta parte de las empresas está utilizando el sistema hace más de 5 años.

La experiencia con la planificación estratégica en las empresas de la CAPV es mucho mayor una vez que en el 45% de éstas la misma se encuentra implantada hace más de 5 años. Otros 45% de las empresas la está llevando entre 2 y 5 años y sólo en el 10% la implantación tiene menos de 2 años.

6.14 - Se pretendió conocer también acerca de la participación del director de información o *controller*, en las actividades del sistema de planificación estratégica en las empresas de la muestra.

Para tanto, se solicitó a las empresas que señalaran el grado de participación del director de información en cada actividad. Los cuatro grados indicados en el cuestionario fueron:

- 1 - No participa
- 2 - Suministra recomendaciones o informaciones informales
- 3 - Suministra datos y elabora análisis
- 4 - Participa íntegramente

Las respuestas obtenidas revelan los siguientes grados de participación en cada una de las actividades descritas:

ACTIVIDADES	GRADO DE PARTICIPACIÓN (%)							
	1		2		3		4	
	RS	CAPV	RS	CAPV	RS	CAPV	RS	CAPV
Desarrollo de la misión	19	36	16	14	13	19	52	31
Establecimiento de objetivos	7	11	20	16	20	22	53	51
Coordinación	11	14	18	5	15	28	56	53
Fijación de hipótesis	6	19	23	17	30	22	41	42
Evaluación del entorno	9	25	27	36	30	22	34	17
Formulación de estrategias	14	22	20	19	25	27	41	32
Selección de las mejores estrategias	17	19	16	17	23	28	44	36
Transf. de las estrategias en planes operacionales	9	11	16	17	20	32	55	40
Transf. de las estrategias en presupuestos	1	-	10	6	11	26	78	68
Control de los planes	3	3	6	8	14	14	77	75

Cuadro nº 37 - Participación del dir. de información en la planificación estratégica

La mayor parte de las empresas de la muestra han indicado que el director de información participa de forma integral en todas las actividades de la planificación estratégica, mereciendo destacar las labores de control de los planes, transformación de las estrategias en presupuestos, coordinación y establecimiento de objetivos.

El 36% de las empresas de la CAPV han señalado que el director de información no participa, todavía, en el desarrollo de la misión y en el suministro de recomendaciones o informaciones informales en la evaluación del entorno.

En términos medios la participación del director de información en las actividades de planificación estratégica se presenta como sigue:

GRADOS DE PARTICIPACION	RS%	CAPV%
1 - No participa	10	16
2 - Suministra recomendaciones o informac informales	17	15
3 - Suministra datos y elabora análisis	20	24
4 - Participa integralmente	53	45

Cuadro nº 38 - Grados de participación del director de información en la P.E.

6.15 - Cuestionadas sobre si hacen el seguimiento de su posición relativa en el mercado las empresas de la muestra contestaron lo siguiente:

El 70% de las empresas de RS y el 84% de las empresas de la CAPV han mencionado que vienen haciendo el seguimiento de la posición relativa en el mercado

6.16 - En lo que se refiere al departamento o área encargada de hacer el seguimiento de la posición relativa en el mercado, las respuestas obtenidas fueron las siguientes:

SEGUIM.POSICION RELATIVA EN EL MERCADO	RS %	CAPV %
Dirección comercial	41	60
Departamento de marketing	28	23
Dirección general	14	6
Contable de gestión/Dir Información	8	-
Director presidente	3	-
Departamento administrativo/financiero	3	8
Otros	3	3

Cuadro nº 39 - Sectores responsables del seguimiento de la posición relativa en el mercado

Se observa que tanto en las empresas de RS como en las empresas de la CAPV el seguimiento de la posición relativa en el mercado está a cargo principalmente del área comercial y de marketing de las mismas.

La participación del contable de gestión o del director de información en esta actividad es muy discreta en las empresas de RS y no ocurre en las empresas de la CAPV.

6.17 - Cuestionadas sobre los principales retos que esperan afrontar en los próximos dos o tres años, el 92% de las empresas de RS y el 63% de las empresas de la CAPV han dado contestación a la pregunta.

Los retos considerados más importantes y los respectivos porcentajes de respuestas están reflejados en el cuadro siguiente:

PRINCIPALES RETOS (PROX.2 ó 3 AÑOS)	RS %	CAPV %
Competir en términos de precios, calidad y productos	59	42
Mantener la participación relativa en el mercado	23	31
Incrementar el índice de productividad	18	6
Innovar tecnológicamente	16	19
Mejorar la calidad de los productos	11	6
Desarrollar los recursos humanos	6	6
Desarrollar nuevos productos	6	11
Otros	7	17

Cuadro nº 40 - Principales retos a afrontar en los próximos 2 ó 3 años

La competencia tanto en términos de precios, calidad o productos, fue apuntada por el mayor número de empresas de la muestra como el reto más importante a afrontar en los próximos 2 ó 3 años. El mantenimiento de la participación relativa en el mercado señalada por el 23% de las empresas de RS y el 31% de las empresas de la CAPV, aparece como el segundo reto más

importante a afrontar. Cabe destacar , también, el incremento del índice de productividad (18%) y la innovación tecnológica (16% y 19%).

Como las respuestas no son excluyentes las empresas han señalado más de una opción a la vez.

6.18 - La cuestión respecto a las **acciones o estrategias** que las empresas de la muestra están planeando adoptar para hacer frente a los retos mencionados con anterioridad, fue contestada por el 89% de las empresas de RS y por el 51% de las empresas de la CAPV.

Las acciones indicadas y los respectivos porcentajes aparecen en el cuadro siguiente:

ACCIONES O ESTRATEGIAS	RS %	CAPV %
Invertir en nuevas tecnologías (equip/procesos)	35	24
Desarrollar una cultura empresarial	27	-
Mejorar el sistema de gestion y control de costes	19	21
Implantar programa "TQM"	16	17
Destinar mas recursos para I + D	13	14
Implantar sistema de planificación estratégica	8	3
Expandir/diversificar los mercados	8	14
Buscar acuerdos/asociaciones c/otras empresas	6	-
Reorganización interna	-	24
Mejorar el servicio al cliente	-	10
Otras	16	20

Cuadro nº 41 - Acciones o estrategias necesarias para afrontar los retos

Las empresas de ambos colectivos han mencionado distintas acciones con vistas a hacer frente a los desafíos que esperan afrontar en los próximos dos o tres años. Así, por ejemplo, una tercera parte de las empresas de RS y

una cuarta parte de las empresas de la CAPV juzgan importante invertir en nuevas tecnologías, tanto en equipos como en procesos

La necesidad de desarrollar una cultura empresarial fue también mencionada por una cuarta parte de las empresas de RS, mientras que una cuarta parte de las empresas de la CAPV han señalado la necesidad de reorganización interna.

Otras acciones indicadas por las empresas fueron: mejorar el sistema de gestión y control de costes, implantar programa de gestión de la calidad total, destinar más recursos para I + D, etc.

6.19 -También se preguntó a las empresas participantes del estudio acerca de sus **puntos fuertes**

El 89% de las empresas de RS han contestado a la pregunta y en la CAPV la pregunta ha sido contestada por el 95% de las empresas

El cuadro siguiente recoge los principales puntos fuertes señalados por las empresas y el porcentaje de empresas que han mencionado cada uno de ellos:

PUNTOS FUERTES	RS %	CAPV %
Calidad de los productos	84	72
Fidelización de los clientes	56	61
Flexibilidad en la producción	54	48
Recursos humanos	35	37
Productividad	34	50
Lucratividad	27	4
Generación de <i>cash-flow</i>	23	28
Globalización de los mercados	20	22

Cuadro nº 42 - Principales puntos fuertes

La mayor parte de las empresas de la muestra han señalado como principal punto fuerte la calidad de los productos. La fidelización de los clientes y la flexibilidad en la producción fueron indicadas como puntos fuertes por más de la mitad de las empresas de ambos colectivos.

También fueron mencionados, aunque por un número menor de empresas, los recursos humanos y la productividad, como más destacados

Los puntos que en ambos colectivos empresariales deben ser potenciados son: la globalización de los mercados, la generación de *cash-flow* y la lucratividad.

6.20 - También se quiso saber de las empresas en estudio cuáles eran sus puntos débiles

Se obtuvo un índice de respuestas del 88% de las empresas de RS y del 77% de las empresas de la CAPV

Los puntos débiles identificados y el porcentaje de empresas que han señalado cada uno de ellos, están reflejados en el cuadro siguiente:

PUNTOS DEBILES	RS %	CAPV %
Lucratividad	55	16
Productividad	35	18
Globalización de los mercados	32	23
Generación de <i>cash-flow</i>	29	32
Recursos humanos	25	23
Flexibilidad en la producción	23	18
Fidelización de los clientes	16	20
Calidad de los productos	2	10

Cuadro nº 43 - Principales puntos débiles

Los puntos débiles señalados por el mayor número de empresas de RS: lucratividad (55%), productividad (35%), globalización de los mercados (32%) y generación de *cash-flow* (29%), corresponden prácticamente a los puntos fuertes señalados por el menor número de estas empresas.

Los puntos débiles apuntados por un mayor número de empresas de la CAPV fueron: la generación de *cash-flow* (32%), la globalización de los mercados (23%) y los recursos humanos (23%).

6.21 - La pregunta sobre las informaciones contables más utilizadas en las empresas para apoyar el proceso de adopción de decisiones, fue contestada por el 91% de las empresas de RS y por el 81% de las empresas de la CAPV.

Las principales respuestas obtenidas y el porcentaje de empresas que han señalado cada una de ellas, se exponen en el cuadro siguiente

INFORMACIONES CONTABLES PARA DECISION	RS %	CAPV %
Cuenta de pérdidas y ganancias (mensual)	55	54
Balance de situación (mensual)	49	35
Informe sobre la evolución mensual de los costes y gastos	39	30
Inf. sobre la evolución mensual del <i>cash-flow</i>	23	9
Informe sobre la evolución de los principales índices económico-financieros	21	9
Informe mensual sobre el margen de contribución de cada producto	19	9
Informe sobre el resultado mensual por centros de costes	18	-
Análisis de desviaciones en el presupuesto, por centros de responsabilidad	13	11
Informe sobre evolución mensual de las ventas	8	7
Informe de control de gestión mensual	-	13

Cuadro nº 44 - Informaciones contables para apoyar decisiones

La cuenta de pérdidas y ganancias mensual, el balance de situación mensual y el informe sobre la evolución mensual de los costes y gastos, son las informaciones contables utilizadas por la mayor parte de las empresas tanto de RS como de la CAPV para apoyar la toma de decisiones.

Se observa, además, que algunas empresas están utilizando informes sobre la evolución del *cash-flow* mensual, informes sobre la evolución de los principales índices económico-financieros, informes mensuales sobre el margen de contribución de cada producto, entre otros.

5.5 - CONCLUSIONES DESCRIPTIVAS

Las conclusiones que se presentan a continuación se refieren a los apartados **5.2.1 a 5.2.5** de los objetivos pretendidos con la investigación.

Cuando en dichas conclusiones se hace referencia a las empresas de RS y de la CAPV, se quiere expresar que se trata de las empresas de estos dos colectivos empresariales representadas en la muestra.

Como ya referido en la justificación se incluirán en los apartados de las conclusiones donde quepa, los resultados de investigaciones ya desarrolladas con anterioridad por diversos autores.

I - Identificación de las empresas encuestadas

1.1 - El estudio se hizo a una muestra de 154 empresas industriales de tamaño mediano y grande ubicadas en la provincia de Rio Grande do Sul (RS) y 57 empresas ubicadas en la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) de distintos sectores de actividad.

1.2 - En las empresas de RS el tipo jurídico que predomina es el de sociedad de responsabilidad limitada, mientras que en la CAPV la mayor parte de las empresas son sociedades anónimas.

1.3 - En dos terceras partes de las empresas de RS el control del capital es familiar y sólo en el 6% de estas empresas la administración es profesional, mientras que en las empresas de la CAPV una cuarta parte de las empresas tiene su capital controlado por la familia y en el 39% de las mismas la administración está profesionalizada

Como se constata, el proceso de profesionalización de la administración se encuentra mucho más adelantado en las empresas de la CAPV donde la cantidad de empresas familiares es bastante menor.

1.4 - El 90% de las empresas de RS y el 97% de las empresas de la CAPV tienen más de 100 empleados.

1.5 - En el 83% de las empresas de RS y en el 97% de las empresas de la CAPV el montante de facturación anual es superior a 1.000 millones de pesetas

II - Contabilidad financiera, de costes y de gestión

2.1 - El balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias son elaborados mensualmente por prácticamente todas las empresas estudiadas y representan los principales estados contables que se llevan a cabo. Éstos se encuentran disponibles a los usuarios en la mayoría de las empresas entre el día 6 y el día 10 del mes siguiente y son analizados sistemáticamente en el 88% de las empresas de RS y en el 95% de las empresas de la CAPV.

2.2 - La mayor parte de las empresas de RS y de la CAPV posee departamento encargado del cálculo de costes (88% y 84%), el cual depende de la sección de contabilidad en cerca de dos terceras partes de las empresas de RS y una tercera parte de las empresas de la CAPV y sus principales responsables son licenciados en ciencias económicas y empresariales

En el estudio realizado por la Universidad de Valencia, patrocinado y publicado por AECA (1994:24), el 78% de las empresas informaron que tenían

departamento encargado de calcular los costes, el cual dependía de la sección de contabilidad en el 56% de las empresas. El 70% de los responsables de los costes eran licenciados en ciencias económicas y empresariales.

2.3 - Las empresas de RS adoptan a la hora de calcular sus costes preferentemente el método de costes completos mientras que en las empresas de la CAPV la preferencia recae sobre el método de coste estándar

La preferencia de las empresas en el estudio publicado por AECA (1994:24) al igual que las empresas de RS era por el método de costes completos (47%)

2.4 - La mayor parte de las empresas de RS está llevando la contabilidad de costes integrada con la contabilidad financiera y en la CAPV mitad de las empresas la tiene integrada

También en el estudio publicado por AECA (1994 19) la mitad de las empresas respondieron que su contabilidad de costes se hallaba integrada a la contabilidad financiera

2.5 - Las informaciones más importantes expedidas por el sector de costes para el área de ventas son

a) En las empresas de RS cálculo del precio de venta de los productos y margen de contribución por producto o líneas de productos

b) En las empresas de la CAPV: informe sobre ventas realizadas (unidades, valor, producto, mercado) y margen de contribución por producto o líneas de productos.

2.6 - Las informaciones más importantes expedidas por el sector de costes para el área de producción son:

a) En las empresas de RS: informe de los costes por centros de costes e informe sobre el consumo de materiales por centros de costes.

b) En las empresas de la CAPV: informe de los costes por centros de costes y análisis de desviaciones técnicas y económicas.

2.7 - Las informaciones más importantes expedidas por el sector de costes para el área de compras son:

a) En las empresas de RS: consumo de materiales por centros de costes e informe mensual sobre compras de insumos.

b) En las empresas de la CAPV: informe sobre precios de los insumos adquiridos en el mes y análisis de desviaciones en los precios de los insumos

2.8 - Tanto las empresas de RS como las empresas de la CAPV vienen adoptando preferentemente una estructura organizativa en centros de costes

En el estudio llevado a cabo por Herenia Gutiérrez (1989:305) se constata que la preferencia de las empresas era por este mismo tipo de estructura organizativa.

2.9 - El consumo de materiales representa en media poco más de la mitad del coste total de fabricación en las empresas de la muestra. La mano de obra directa y los costes indirectos de fabricación representan en media, cada uno, cerca de una cuarta parte del coste total de fabricación.

2.10 - El coste de la mano de obra directa tiene la preferencia de las empresas de los dos colectivos a la hora de repartir los costes indirectos al

producto. El coste hora máquina tiene por parte de las empresas de la CAPV prácticamente la misma preferencia que el coste de la mano de obra directa.

Las actividades representan aún un elemento poco utilizado para el reparto de los costes indirectos en los dos colectivos empresariales en estudio.

En el estudio publicado por AECA (1994:25) la preferencia señalada por las empresas para repartir los costes indirectos también era el coste de la mano de obra directa.

2.11 - El control de los costes se hace tanto en las empresas de RS como en las empresas de la CAPV preferentemente a través del cálculo de las desviaciones, como han señalado más de tres cuartas partes de las empresas, aunque en las empresas de RS el método de coste estándar se lleva sólo en una tercera parte de las mismas.

Las empresas estudiadas por Herenia Gutiérrez (1989:378) preferían hacer el control a través de la evaluación de la eficiencia de los centros de responsabilidad.

2.12 - Para la mayor parte de las empresas de RS la competición en los precios de venta de los productos se presenta extremadamente feroz. La competición es considerada significativamente feroz por la mayor parte de las empresas de la CAPV.

2.13 - En el 38% de las empresas de RS y en el 41% de las empresas de la CAPV, el lanzamiento de nuevos productos o la introducción de cambios en el diseño de los actuales se está haciendo con relativa frecuencia. En una cuarta parte de las empresas de la muestra el mismo está ocurriendo con

mucha frecuencia. Ocasionalmente lo están haciendo en 27% y el 20% de las empresas y raramente el 6% y el 14% de las empresas.

2.14 - El suministro de información estratégica para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial, la determinación del coste de los bienes producidos y el suministro de información para la planificación y control de los costes e ingresos, son considerados por las empresas de RS como las funciones más importantes de la contabilidad de gestión, prácticamente con el mismo peso.

Para las empresas de la CAPV la función más importante de la contabilidad de gestión es el suministro de información estratégica para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial (70%), seguida del suministro de información para la planificación y control de los costes e ingresos (57%) y de la determinación del coste de los bienes producidos (46%).

En el estudio de la profesora Herenia Gutiérrez (1989:311) las empresas apuntaron como principales funciones de la contabilidad de gestión: servir de guía para la dirección para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial (68%), suministrar información para la planificación y control de costes (60%), determinar el coste de los bienes producidos (44%) y planificar y controlar todas las actividades de la empresa (36%). Asimismo, una tercera parte de las empresas ha señalado que la contabilidad de gestión debería atender a todas las funciones referidas.

El suministro de información para la toma de decisiones fue también referido como la principal función de la contabilidad de gestión por las

empresas que participaron del estudio publicado por AECA (1994:18). seguido del cálculo de costes y resultados (68%), del suministro de información para el control y la planificación (58%) y de la elaboración de las cuentas anuales (44%).

2.15 - El cargo de director de información o *controller* es utilizado en más de la mitad de las empresas en estudio. La mayoría de estas empresas tienen una facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas. La mayor parte de los directores de información o *controllers* son licenciados en ciencias económicas y empresariales.

III - Sistema de coste basado en las actividades

3.1 - El sistema de coste basado en las actividades (sistema ABC) está implantado en el 16% de las empresas de RS y de la CAPV. si bien el tiempo de utilización del mismo es muy distinto en ambos colectivos. La mayor parte de las empresas de RS lo están utilizando hace menos de un año y la mayor parte de las empresas de la CAPV lo vienen utilizando hace más de cinco años.

Cabe resaltar que cerca de la mitad de las empresas de RS y dos terceras partes de las empresas de la CAPV, que aún no implantaron el sistema ABC, han señalado que no tienen planes de hacerlo, mientras que una tercera parte de las empresas de RS y poco más del 10% de las empresas de la CAPV han mencionado que tienen intención de implantarlo en los próximos dos o tres años.

El estudio publicado por AECA (1994:24) señala que el 15% de las empresas estaba utilizando el sistema de coste ABC.

Innes y Mitchell (1994) constataron en una muestra de 251 grandes empresas británicas que en cerca del 19,5% de las mismas el sistema de coste ABC se hallaba implantado, en el 27,1% se consideraba la posibilidad de su adopción, en el 13,2% se había decidido no implantarlo y en las empresas restantes no se había considerado la posibilidad de su utilización.

Armitage y Nicholson (1993) mencionan que en una investigación realizada en 1992 a una muestra de 352 grandes compañías canadienses, los resultados apuntaron la utilización del sistema ABC en el 14% de las mismas, mientras que en el 15% se estaba estudiando la posibilidad de implantarlo y en el 4% se había decidido no adoptarlo. En otras dos terceras partes de las empresas no se había siquiera considerado la posibilidad de utilizar el sistema ABC.

Clarke y Mia (1994) realizaron un estudio en 1992 en una muestra compuesta por 88 grandes empresas industriales de Australia y constataron la utilización en alguna medida del sistema ABC en el 13% de las mismas, mientras que el 29% de las empresas estaban estudiando la posibilidad de su implantación y en las empresas restantes aún no se había planteado el tema.

Los datos presentados permiten constatar que el sistema ABC empieza a tener una implantación gradual, sobre todo, en las mayores empresas pues, a pesar del porcentaje de las que han mencionado estar utilizándolo ser aún relativamente bajo, cerca de una cuarta parte de las

mismas, en términos medios, señalaron que tienen intención de hacerlo próximamente.

3.2 - Las empresas que llevan el sistema de coste ABC indicaron que los siguientes motivos han contribuido a su implantación: ofrece a los directivos mayor calidad de información para la decisiones, permite una mayor exactitud en el cálculo de coste de los productos y permite la eliminación progresiva de los costes de las actividades que no añaden valor al producto

En el estudio de Innes y Mitchell (1994) las empresas han señalado como finalidades de la implantación del ABC: la reducción de los costes (88%), la medición de las actuaciones (67%), la fijación más adecuada de los precios de venta de los productos (65%), la modelización de los costes (61%) y la elaboración de los presupuestos (59%), como más destacados

3.3 - Para la mayor parte de las empresas de RS el cálculo de los costes antes de la implantación del ABC necesitaba mejora. En la CAPV 43% de las empresas han señalado que no era satisfactorio y 43% lo consideraban razonable

3.4 - El cálculo de los costes después de la implantación del ABC aún necesita mejora en opinión de cerca de la mitad de las empresas de RS y es razonable para la mitad de las empresas de la CAPV.

3.5 - Para la mayor parte de las empresas en estudio no hubo discontinuidad en la fabricación de productos tras la implantación del sistema ABC. El 41% de las empresas de RS han señalado, además que pocos productos fueron discontinuados con el ABC

3.6 - Cerca de tres cuartas partes de las empresas de RS han señalado que la implantación del ABC ha provocado un impacto moderado en su estrategia de precios, mientras que para cerca de dos terceras partes de las empresas de la CAPV no se observó ningún impacto en su estrategia de precios.

IV - Sistema de coste estándar

4.1 - Prácticamente la mitad de las empresas de RS han señalado que están utilizando este sistema de coste, mientras que el mismo viene siendo utilizado por cerca de tres cuartas partes de las empresas de la CAPV.

La utilización más destacada de este sistema en RS, ocurre en las empresas de los sectores Textil/Vestido y Equipamientos Agrícolas (clasificados como "otros" en el gráfico nº1), química/petroquímica, alimentación y electro/electrónico, mientras que los sectores electro/electrónico, caucho/plástico, metalmecánico, piezas para repuesto de vehículos y papel/celulosa son los más destacados en el uso de este sistema en la CAPV.

En el estudio publicado por AECA (1994:27) el 56% de las empresas había informado que estaba utilizando este sistema de coste.

4.2 - El objetivo más importante del coste estándar para las empresas de RS es la fijación de los precios de venta de los productos, seguido del análisis de las desviaciones para identificar las causas y exigir responsabilidades y del cálculo del coste de los productos con mayor rapidez

Para las empresas de la CAPV el objetivo más importante del coste estándar es el análisis de las desviaciones para identificar las causas y exigir responsabilidades, seguido del cálculo de coste de los productos con mayor rapidez y de la obtención de información para evaluar los stocks

En el estudio publicado por AECA (1994:28) las empresas señalaron el análisis de desviaciones como objetivo más importante del coste estándar (76%), seguido de la elaboración de los presupuestos (65%), la estimación de los márgenes y resultados del ejercicio (56%), el cálculo de costes con mayor rapidez (50%) y la fijación de los precios de venta de los productos (48%)

Como se desprende de los datos presentados, el coste estándar sigue teniendo protagonismo en la mayor parte de las empresas, especialmente con fines de proporcionar el análisis de desviaciones.

4.3 - Tanto las empresas de RS como las empresas de la CAPV prefieren combinar datos históricos y estudios técnicos a la hora de fijar los estándares, y adoptan preferentemente como base los estándares normales

Las empresas que participaron del estudio publicado por AECA (1994:27), también revelaron su preferencia por combinar datos históricos y estudios técnicos para la fijación de los estándares y por la utilización de estándares normales.

4.4 - La revisión de los estándares se hace en la mayor parte de las empresas de RS cada mes. Ello puede ser un reflejo de la cultura inflacionaria que aún subsiste en Brasil a pesar de que el índice de inflación anual se sitúa

actualmente por debajo del 8%. La mayor parte de las empresas de la CAPV revisa los estándares una vez al año.

La revisión anual también tenía la preferencia de las empresas del estudio publicado por AECA (1994:28-29).

4.5 - El análisis de desviaciones se hace cada mes en prácticamente la totalidad de las empresas de RS y de la CAPV.

En el estudio publicado por AECA (1994:29) las empresas también revelaron su preferencia por el análisis mensual de desviaciones.

4.6 - Más del 80% de las empresas de RS y de las empresas de la CAPV están satisfechas con el uso del sistema de coste estándar una vez que el mismo atiende sus necesidades informativas y de costes.

V - Nuevas tecnologías de producción

5.1 - El programa de gestión de la calidad total (TQM) se halla implantado en dos terceras partes de las empresas de RS y en la mitad de las empresas de la CAPV. Asimismo, una cuarta parte de las empresas de ambos colectivos están estudiando la posibilidad de implantarlo.

Los sectores en RS donde el "TQM" se encuentra más difundido son: textil/vestido, equipamientos agrícolas y embalaje (clasificados como "otros" en el gráfico nº 1), piezas de repuesto para vehículos, química/petroquímica, electro/electrónico, muebles/madera y metalmecánico.

Los sectores en la CAPV donde el "TQM" está más difundido son: caucho/plástico, electro/electrónico y metalmecánico.

5.2 - Más de la mitad de las empresas de RS que tienen implantado "TQM" calcula costes de calidad. En la CAPV dos terceras partes de las empresas lo está haciendo.

Prácticamente la totalidad de las empresas de la CAPV están calculando tanto los costes de inspección como los costes de prevención. En RS dos terceras partes de las empresas están calculando costes de inspección y cerca de la mitad de las empresas están calculando costes de prevención.

5.3 - Los costes de los fallos internos (costes de no calidad) están siendo calculados por más del 90% de las empresas de ambos colectivos. Los costes de fallos externos están siendo calculados por el 85% de las empresas de la CAPV y por cerca de la mitad de las empresas de RS.

5.4 - Una tercera parte de las empresas de RS disponen de información acerca del porcentaje de participación de los costes de calidad y no calidad en el coste total de fabricación. El porcentaje medio de los mismos es de 4%.

En la CAPV estos costes son conocidos en cerca de tres cuartas partes de las empresas y el porcentaje medio de los mismos es de 5.4% del coste total de fabricación.

5.5 - Las principales ventajas con la implantación del "TQM" en las empresas de RS son: mayor productividad/menor coste, mayor motivación del personal hacia la calidad y mejora en la organización interna y en los procesos en general.

En la CAPV las empresas han señalado como principales ventajas las siguientes: mayor productividad/menor coste, mejora en la organización interna y en los procesos en general y mayor satisfacción/fidelización de los clientes.

5.6 - Las medidas de control de los logros en la calidad más utilizadas tanto en las empresas de RS como en las empresas de la CAPV son: porcentaje de productos con defectos de fabricación, número de reclamaciones recibidas de los clientes y cantidad física de unidades que necesitan retrabajo. Las empresas de la CAPV han destacado, además, los fallos por problemas en el diseño del producto.

5.7 - Las principales medidas adoptadas por las empresas de RS y de la CAPV respecto a la calidad son: informe indicando las principales acciones llevadas a cabo (tres cuartas partes de las empresas de RS y el 90% de las empresas de la CAPV), informe sobre los perfeccionamientos conseguidos en términos de mejora continua (mitad de las empresas de ambos colectivos) e informe sobre ahorros obtenidos a partir de las acciones desarrolladas (una cuarta parte de las empresas de RS y el 40% de las empresas de la CAPV).

5.8 - Las tecnologías de producción más utilizadas en las empresas de RS son, en orden decreciente de importancia: la planificación de las necesidades de material (MRP), la gestión de la calidad total (TQM), el diseño asistido por ordenador (CAD), los círculos de calidad y el justo a tiempo (JIT).

En la CAPV están más difundidas entre las empresas las siguientes tecnologías, en orden decreciente de importancia: diseño asistido por ordenador (CAD), gestión de la calidad total (TQM), planificación de las

necesidades de material (MRP) y la fabricación asistida por ordenador (CAM).

5.9 - La utilización de estas tecnologías de producción supuso algunos ajustes en la contabilidad de gestión de más de la mitad de las empresas de ambos colectivos. Para una cuarta parte de las empresas de RS y de la CAPV la utilización de estas tecnologías ha provocado importantes cambios en la contabilidad de gestión.

5.10 - La mitad de las empresas de RS y de la CAPV mantienen departamento de I + D. El promedio de recursos destinados al mismo por las empresas de RS es de 1,9% de la facturación anual, mientras que las empresas de la CAPV destinan recursos equivalentes a 3,3% de la facturación anual al departamento de I + D.

El estudio publicado por AECA (1994:32) reveló que el 61% de las empresas mantenía departamento de I + D.

VI - Gestión empresarial

6.1 - Tanto las empresas de RS como las empresas de la CAPV se encuentran estructuradas en secciones, departamentos o centros de responsabilidad

6.2 - El control presupuestario es adoptado por dos terceras partes de las empresas de RS, mientras que en la CAPV prácticamente la totalidad de las empresas lo están utilizando.

En el estudio publicado por AECA (1994:30) se recoge la información que el 90% de las empresas adoptaban sistema de control presupuestario

6.3 - La planificación de todas las actividades de la empresa representa el objetivo más importante del sistema presupuestario tanto para las empresas de RS como para las empresas de la CAPV. Poco más de una cuarta parte de las empresas de RS han señalado también la evaluación de la actuación de los diversos departamentos, mientras que poco más de la cuarta parte de las empresas de la CAPV han señalado la distribución de recursos entre los diversos departamentos.

Los resultados obtenidos en el estudio de Herenia Gutiérrez (1989:339) indicaron que el 70% de las empresas utilizaban el presupuesto para planificar sus actividades, el 47% para evaluar la actuación de los diversos departamentos y el 30% para distribuir los recursos entre los departamentos. El 33% de las empresas había señalado todos los objetivos.

6.4 - La periodicidad anual es la preferida por los dos colectivos para la elaboración de los presupuestos, mientras que su revisión se hace, preferentemente, cada mes y cada trimestre en las empresas de RS y de forma mensual, trimestral, semestral y anual en las empresas de la CAPV, como han señalado, en cada opción, una cuarta parte de las empresas

En el estudio publicado por AECA (1994:30) se recoge la información de que la duración normal del periodo presupuestario en las empresas era de un año y que el 72% de las mismas hacía revisión del presupuesto. La mitad llevaba a cabo la revisión cada trimestre, mientras que el 32% la acometía cada mes.

6.5 - En cuanto a las informaciones obtenidas de los presupuestos, la mayor parte de las empresas de RS y de la CAPV han señalado que sirven para apoyar la adopción de decisiones. Para el 80% de las empresas de la CAPV sirven, además, para el control de las actividades desarrolladas. Esta opción fue también señalada por el 55% de las empresas de RS.

El 72% de las empresas del estudio de Herenia Gutiérrez (1989:344) señalaron que la principal información del sistema presupuestario era servir de control de las actividades desarrolladas, mientras que el 66% la utilizaban para apoyar sus decisiones.

6.6 - En lo que se refiere al objetivo o objetivos empresariales, las empresas de ambos colectivos han señalado por orden decreciente de importancia: la maximización de los resultados, la obtención de ventajas competitivas sostenidas y el conseguir una posición de liderazgo en el sector.

La información facilitada por el estudio de Herenia Gutiérrez (1989:308) referente a las empresas que repartían costes indirectos, revela que el 50% de estas empresas tenían como principal objetivo la fabricación de productos de alta calidad a costes competitivos y beneficios razonables. Una cuarta parte de estas empresas han señalado la maximización de los resultados y otra cuarta parte el disfrutar de posición de liderazgo en el sector.

6.7 - Más de la mitad de las empresas de RS están haciendo uso del *benchmarking*, siendo que la mayor parte de estas empresas tienen una facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas. Los sectores donde este instrumento está más difundido son piezas de repuesto para vehículos.

química/petroquímica, electro/electrónico, caucho/plástico, metalmecánico y alimentación.

En la CAPV poco más de la tercera parte de las empresas están utilizando este instrumento de gestión, siendo que la mayor parte de estas empresas tienen una facturación anual superior a 3.000 millones de pesetas. Los sectores que más están utilizando el *benchmarking* son: alimentación, electro/electrónico y química/petroquímica.

6.8 - El *benchmarking* con las mejores empresas del sector de actividad seguido del *benchmarking* con los competidores, son las formas preferidas por las empresas de RS, mientras que las empresas de la CAPV utilizan preferentemente el *benchmarking* con los competidores seguido del *benchmarking* con las mejores empresas del sector de actividad

El *benchmarking* de actividades internas está siendo adoptado por poco más de la tercera parte de las empresas de RS y de la CAPV.

6.9 - Los indicadores cualitativos de la gestión empresarial más utilizados tanto por las empresas de RS como por las empresas de la CAPV son, en orden decreciente: productividad, calidad, satisfacción del cliente y plazo de entrega de los productos.

El director de información o *controller* tiene responsabilidad sobre uno o más de los indicadores, en poco más de una cuarta parte de las empresas en estudio. En la mayor parte de las empresas, el director de información se hace cargo del indicador de productividad. Su responsabilidad respecto a los demás indicadores es bastante discreta.

6.10 - Poco más de la mitad de las empresas de RS y cerca de tres cuartas partes de las empresas de la CAPV tienen implantado sistema de planificación estratégica. En la mayor parte de estas empresas la facturación anual es superior a 3.000 millones de pesetas.

Los sectores de RS que menos están utilizando este instrumento de gestión son: electro/electrónico, curtiembre/cuero/calzados y muebles/madera, mientras que en la CAPV el sector de alimentación es el que menos tiene desarrollado el sistema de planificación estratégica.

6.11 - Las empresas de la CAPV tienen mayor experiencia que las empresas de RS en la utilización de la planificación estratégica, pues el 45% de ellas tienen implantado este sistema hace más de cinco años y otros 45% entre dos y cinco años, mientras que en RS el 41% de las empresas tienen implantado sistema de planificación estratégica hace menos de dos años y el 34% entre dos y cinco años.

6.12 - El director de información participa de forma integral, en la mayor parte de las empresas de ambos colectivos, en las siguientes fases del sistema de planificación estratégica: transformación de las estrategias en presupuestos, control de los planes, coordinación, transformación de las estrategias en planes operacionales, establecimiento de objetivos y desarrollo de la misión.

6.13 - El seguimiento de la posición relativa en el mercado se hace en prácticamente tres cuartas partes de las empresas de RS y en poco más de tres cuartas partes en las empresas de la CAPV.

El área comercial y de marketing son los encargados de hacer el seguimiento en la mayor parte de las empresas de los dos colectivos.

6.14 - Los principales retos que las empresas de RS y de la CAPV esperan afrontar en los próximos dos o tres años son: la competencia en términos de precios, calidad y productos, el mantenimiento de la participación relativa en el mercado, la innovación tecnológica y el incremento en el índice de productividad.

6.15 - Para hacer frente a tales retos, las empresas tienen previsto desarrollar las siguientes acciones o estrategias: invertir en nuevas tecnologías tanto de equipos como de procesos, desarrollar una cultura empresarial (RS), promover una reorganización interna (CAPV), mejorar el sistema de gestión y control de costes, implantar programa de gestión de la calidad total y destinar más recursos para I + D.

6.16 - Los puntos fuertes destacados por la mayor parte de las empresas de ambos colectivos han sido, por orden decreciente de importancia: la calidad de los productos, seguida de la fidelización de los clientes, la flexibilidad en la producción, la productividad y los recursos humanos.

6.17 - Los puntos débiles destacados por la mayor parte de las empresas de RS han sido, por orden decreciente de importancia: la lucratividad, la productividad, la globalización de los mercados y la generación de *cash-flow*.

Los puntos débiles señalados por la mayor parte de las empresas de la CAPV han sido, en el mismo orden: la generación de *cash-flow*, la

globalización de los mercados, los recursos humanos, la flexibilidad en la producción y la productividad.

6.18 - Las informaciones contables más utilizadas por las empresas de los dos colectivos para apoyar el proceso de adopción de decisiones son la cuenta de pérdidas y ganancias mensual, el balance de situación mensual y el informe mensual sobre la evolución de los costes y gastos.

En RS muchas de las empresas han mencionado también el informe sobre la evolución mensual del *cash-flow* y el informe sobre la evolución de los principales índices económico-financieros.

Finalmente, cabe destacar que los directivos y los contables han sido los que contestaron la mayor parte de los cuestionarios en ambos colectivos empresariales.

5.6 - BIBLIOGRAFIA

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). *Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España*. Madrid, AECA, 1994.
- ARMITAGE, H. M., y NICHOLSON, R. "Activity Based Costing: A survey of Canada Practice". Issue Paper, nº 3, *Society of Management Accountants of Canada*, 1993, citados en Castelló y Lizcano, 1996, op.cit.
- CASTELLO TALIANI, Emma y LIZCANO ALVAREZ, Jesús. "El sistema de gestión y de costes basado en las actividades: actuales desarrollos". Cap. 2 en el libro *Avances y Prácticas Empresariales en Contabilidad de Gestión*. Madrid, AECA, 1996, pp.51-91 (J.Luis Iglesias Sánchez, coord.).
- CLARKE, B., y MIA, L. *Activity-based costing: Use and Application in Australia*. Comunicación presentada en el 17 Congreso de la European Accounting Association, Venecia, abril 1994, citados en Castelló y Lizcano, 1996, op.cit.
- ERDOS, Paul L., y MORGAN, Arthur J. *Professional mail surveys*. USA, McGraw-Hill Book Company, 1970.
- GUTIERREZ PONCE, Herenia. *El control de la gestión y el factor humano en la organización: un estudio empírico*. Tesis Doctoral presentada a la Universidad Autónoma de Madrid, 1989.
- HARVATOPOULOS, Y., LIVAN, Y.-F. y SARNIN, Ph. *El arte de la encuesta: principios básicos para no especialistas*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1992.
- INNES, J., y MITCHELL, F. "The ABC experience in the UK's top 1000 Companies". *Management Accounting*, UK, septiembre 1994, pp.4-5.
- LEON, Orfelio G. y MONTERO, Ignacio. *Diseño de investigaciones: introducción a la lógica de la investigación en psicología y educación*. Madrid, McGraw-Hill, 1993.
- SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*). *SPSS for Windows Release 6.0 Student Version*. New Jersey, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1993.
- SWENSON, Dan William. *An empincal investigation of how firm differences affect management satisfaction with activity - based costing*. U.M.I. Dissertation Services, 1994.

CAPITULO 6

CONCLUSIONES

- 6.1 - Conclusiones del marco conceptual**
- 6.2 - Conclusiones del estudio empírico**
- 6.3 - Sugerencias para futuras investigaciones**

CAPITULO 6 - CONCLUSIONES

6.1 - Conclusiones del marco conceptual

En el estudio bibliográfico desarrollado en los capítulos precedentes, se puso de manifiesto los cambios a que está siendo sometida la actividad contable, con vistas a atender la demanda de información y apoyar racionalmente las decisiones en las empresas.

En este último capítulo se presenta, a modo de conclusión, los aspectos considerados más significativos respecto a los temas desarrollados:

Así, lo que fue tratado en el capítulo 1 respecto al entorno y la función de la contabilidad, permite concluir que:

a) La gestión empresarial viene sufriendo significativas modificaciones en los últimos años, como consecuencia de los cambios cada vez más intensos y más rápidos acaecidos en el entorno, que ha pasado de estable a turbulento implicando ello, un aumento del grado de dinamismo, complejidad e incertidumbre en el campo empresarial.

Las modificaciones a que se ha hecho referencia son, entre otras:

- El aumento de la dimensión y complejidad de las empresas.
- La reducción del ciclo de vida de los productos.
- El desplazamiento de los factores críticos de éxito, de la minimización de los costes hacia la flexibilidad, la innovación, la calidad, el plazo de entrega, el servicio posventa, etc.

b) Como consecuencia de lo anterior , surgieron y se expandieron importantes filosofías de gestión como el justo a tiempo (JIT) y la gestión de la calidad total (TQM), implicando ello en un redireccionamiento de los objetivos de la empresa.

c) Por encontrarse estrechamente vinculada al entorno que rodea a las organizaciones, la contabilidad reacciona a sus cambios y busca dar las respuestas adecuadas a las demandas de información requeridas por las empresas para su eficaz desarrollo y supervivencia.

Del capítulo 2, cuyo contenido se refiere a la contabilidad analítica, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

a) Los modelos y procedimientos utilizados en la contabilidad de gestión tradicional ya no dan las respuestas adecuadas a la demanda de información surgida tras las modificaciones llevadas a cabo en los procesos de producción y de gestión, a causa de los significativos cambios en el entorno

b) Ello ha determinado el surgimiento hacia finales de los años ochenta, del instrumento de control y gestión de costes denominado sistema de coste basado en las actividades (*activity-based costing*) y del modelo de gestión denominado gestión basada en las actividades (*activity-based management*):

- el sistema de coste basado en las actividades se vincula a la filosofía de la gestión de las actividades, mientras que el planteamiento tradicional se hallaba vinculado a la filosofía de la gestión de los costes.

- la gestión basada en las actividades va encaminada a contribuir a que la empresa alcance la excelencia empresarial, siendo determinantes para ello la gestión de la calidad total, la mejora continua, la eliminación de actividades que no añaden valor al producto y la reducción en el tiempo de las operaciones.

El capítulo 3 destinado al examen del comportamiento de la dirección empresarial, en especial, del planteamiento estratégico, permite concluir que:

a) El crecimiento de la turbulencia en el entorno ha obligado a los directivos a pasar del sistema de dirección por control de resultados al sistema de dirección estratégica en el cual la planificación, la información y el control se encuentran integrados con la estructura de la organización, los recursos humanos se hallan integrados en los aspectos estratégicos y operativos y la infraestructura administrativa se armoniza con la cultura de la organización.

b) La adopción de una correcta estrategia empresarial contribuye a que la empresa obtenga una ventaja competitiva frente a sus competidores, siendo necesario para ello disponer de información relevante y oportuna respecto al entorno, capaz de permitir una clara identificación de las oportunidades y amenazas que de él emanan.

c) La adecuada implementación y control de la estrategia seleccionada debe estar apoyada en la planificación estratégica, la cual constituye un importante elemento de relación de la organización con su entorno y un importante medio para que ésta alcance los objetivos de crecimiento y desarrollo.

d) El sistema de control de gestión permite comprobar con la debida frecuencia, el acierto en la estrategia adoptada y su armónico desarrollo.

El contenido del capítulo 4 permite concluir que la contabilidad de gestión debe adoptar una dimensión estratégica para posibilitar el adecuado suministro de informaciones de carácter estratégico y estructural a la alta dirección. Para alcanzar tal cometido es necesario que:

a) La información contable ponga énfasis en los factores críticos de éxito, incorporando a las informaciones financieras, informaciones de carácter no financiero. Tal exigencia dio lugar al surgimiento en los últimos años de dos nuevos e importantes enfoques en el ámbito de la contabilidad de gestión

a.1) la gestión estratégica de costes, surgida en los Estados Unidos de América cuya finalidad es permitir la mejora de los procesos y productos y la eliminación de aquellas actividades que no añaden valor, adoptando una postura orientada a la gestión y reducción de costes;

a.2) la contabilidad de dirección estratégica, surgida en el Reino Unido y que centra su preocupación en la obtención y análisis de datos del negocio y de los competidores, contribuyendo a la evaluación y desarrollo de la posición competitiva de la unidad de negocio.

b) El planteamiento de la contabilidad de dirección estratégica empieza a tener acogida en las organizaciones, a través de la aplicación en las mismas, de instrumentos de elección, gestión y control de las estrategias, así como de reducción de los costes de productos a lo largo de su ciclo de vida. Estos instrumentos son:

b.1) El coste objetivo, que al integrar el análisis del mercado y el desarrollo del producto, contribuye a que la empresa obtenga productos capaces de generar beneficios aceptables durante su ciclo de vida;

b.2) El cuadro de mando integral, que se deriva de la misión y estrategia de la empresa y está formado por un conjunto de objetivos e indicadores de su actuación estratégica, valiéndose tanto de medidas financieras como no financieras las cuales permiten contemplar la empresa desde cuatro perspectivas: la perspectiva financiera, la perspectiva del cliente, la perspectiva del proceso interno y la perspectiva de formación y crecimiento;

b.3) La gestión basada en los grupos de interés, la cual permite medir la actuación empresarial en lo que respecta a la consecución de su objetivo primario (aumento del valor de la firma) y de sus objetivos secundarios (satisfacción de los grupos de interés), cuya aportación se considera esencial para alcanzar el objetivo primario de la firma. Estos grupos de interés lo constituyen los accionistas, los clientes, los proveedores, los empleados y la comunidad.

6.2 - Conclusiones del estudio empírico

Haciendo una síntesis de las conclusiones descriptivas ya reflejadas en el capítulo 5, se puede señalar como conclusión final del estudio empírico que **en las empresas estudiadas:**

1) se viene adoptando preferentemente una estructura organizativa en centros de costes;

2) el cálculo de los costes se está llevando, preferentemente, en base al método de costes completos (en el caso de las empresas de RS) y al método de coste estándar (en el caso de las empresas de la CAPV);

3) los costes indirectos se están imputando a los productos en base a la mano de obra directa, la cual representa entre el 20% y el 25% del coste total de fabricación, significando ello una participación relativamente importante. El coste hora máquina también tiene buena acogida entre las empresas de la CAPV;

4) la competencia en los precios de venta de los productos es bastante grande, lo que corrobora los planteamientos encontrados en la literatura respecto al tema. El lanzamiento de nuevos productos en el mercado se hace con relativa frecuencia y/o mucha frecuencia, significando ello que el ciclo de vida de los productos se acorta cada vez más, confirmando también lo que en la literatura se hace referencia;

5) el suministro de información estratégica para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial representa la principal función de la contabilidad de gestión, revelando ello que las empresas están acordes con que la contabilidad de gestión asuma una dimensión estratégica acercándola al planteamiento de la contabilidad de dirección estratégica;

6) la utilización del sistema de coste ABC es prácticamente igual a la verificada en otros colectivos empresariales de España y de otros países. Cabe destacar que el mismo se está llevando hace menos de un año en la mayor parte de las empresas de RS y hace más de cinco años en las

empresas de la CAPV y que un porcentaje relativamente alto de las empresas de ambos colectivos no tienen planes de implantarlo, mientras que cerca de una cuarta parte de las mismas pretenden acometerlo próximamente;

7) la mayor calidad de información para las decisiones se constituyó en el principal motivo de la implantación del sistema ABC. Una importante aportación de este sistema como lo es la implantación del ABM aún no está debidamente identificada por las empresas;

8) el sistema de coste estándar tiene muy buena aceptación ya que satisface las necesidades tanto del cálculo de costes como informativas. Su principal utilidad para las empresas de RS es el cálculo del precio de venta de los productos y para las empresas de la CAPV el análisis de las desviaciones. Para su fijación se están combinando datos históricos y estudios técnicos y la base utilizada son los estándares normales;

9) el programa de gestión de la calidad total (TQM), además de tener ya una significativa utilización deberá seguir implantándose, constituyendo sus principales ventajas, el incremento en la productividad/menor coste y la mejora en la organización interna y en los procesos en general;

10) se están calculando en la gestión de la calidad, en buena medida, tanto los costes de inspección como de prevención y los costes de fallos internos y externos;

11) el control de los logros en la calidad se hace a través del porcentaje de productos defectuosos, número de reclamaciones recibidas de los clientes y cantidad de unidades que necesitan retrabajo;

12) las principales medidas respecto a la calidad son los informes respecto a las principales acciones que se están llevando a cabo y sobre los perfeccionamientos conseguidos en términos de mejora continua. El informe sobre los ahorros obtenidos con las acciones desarrolladas es aún poco utilizado, especialmente en las empresas de RS;

13) se están utilizando en mayor proporción las nuevas tecnologías de producción/gestión siguientes: planificación de las necesidades de material (MRP), diseño asistido por ordenador (CAD), gestión de la calidad total (TQM), círculos de calidad, justo a tiempo (JIT) y fabricación asistida por ordenador (CAM), las cuales han supuesto algunos ajustes en la contabilidad de gestión de la mayor parte de las empresas e importantes cambios en una cuarta parte de las mismas;

14) se hace uso generalizado del sistema de control presupuestario cuyo principal objetivo es la planificación de todas las actividades de la empresa sirviendo, además, para apoyar la adopción de decisiones y controlar las actividades desarrolladas;

15) se persiguen primordialmente en las empresas, la maximización de los resultados, seguida de la obtención de ventajas competitivas sostenidas y el conseguir una posición de liderazgo en el sector de actividad;

16) se está haciendo uso relativo del *benchmarking*, especialmente, con las mejores empresas del sector de actividad y con los competidores;

17) la gestión empresarial es medida a través de los indicadores cualitativos siguientes: productividad, calidad, satisfacción del cliente y plazo

de entrega de los productos. La gestión de los recursos humanos, los informes sobre las actividades de los competidores, la innovación y la flexibilidad de la organización constituyen los indicadores menos utilizados;

18) la planificación estratégica encuentra buena aplicación, especialmente, en las mayores empresas, aunque la experiencia en cuanto al tiempo de utilización de este instrumento es mucho mayor en las empresas de la CAPV;

19) el director de información participa de forma integral, en la mayor parte de las empresas, en las siguientes fases del sistema de planificación estratégica: transformación de las estrategias en presupuestos, control de los planes, coordinación, transformación de las estrategias en planes operacionales, establecimiento de objetivos y desarrollo de la misión; tiene, todavía, una menor participación en etapas claves como la evaluación del entorno, la formulación y selección de las mejores estrategias;

20) se hace uso extendido del seguimiento de la posición relativa en el mercado el cual está a cargo del área comercial y de marketing;

21) se espera afrontar en los próximos dos o tres años, principalmente, los siguientes desafíos: competencia en precios, calidad y productos, mantenimiento de la posición relativa en el mercado, innovación tecnológica e incremento en el índice de productividad, para los cuales se piensa adoptar las siguientes acciones: invertir en nuevas tecnologías (equipos y procesos), desarrollar una cultura empresarial adecuada, promover una correcta reorganización interna, mejorar el sistema de gestión y control de los costes,

implantar la gestión de la calidad total y estimular las actividades de I + D. La mejora del servicio al cliente también es tomada en cuenta por las empresas, porque su satisfacción y fidelización son consideradas un punto fuerte en las mismas, que puede y debe ser potenciado:

22) los principales puntos fuertes son la calidad de los productos, la fidelización de los clientes, la flexibilidad en la producción, la productividad y los recursos humanos y los principales puntos débiles son la lucratividad, la globalización de los mercados y la generación de *cash-flow*.

23) se hace uso más extendido de los siguientes informes contables para apoyar la adopción de decisiones: cuenta de pérdidas y ganancias mensual, balance de situación mensual e informe sobre la evolución de los costes y gastos, y en menor proporción del informe sobre la evolución del *cash-flow* e informe sobre la evolución de los principales índices económico - financieros. Como se observa, los informes utilizados son los tradicionales, derivados fundamentalmente de la contabilidad financiera.

Como conclusión final, se puede referir:

1 - Respecto a la comparación de los procedimientos y prácticas adoptados entre los dos colectivos empresariales, no se ha observado discrepancias significativas en ninguno de los aspectos que fueron objeto de la investigación, excepto en cuanto al método utilizado para el cálculo de los costes y las acciones previstas para afrontar los retos de los próximos dos o tres años. Los informes del sector de costes para las áreas de producción y compras presentaron igualmente poca coincidencia.

2 - Respecto a la comparación entre los planteamientos teóricos plasmados en el marco conceptual y la práctica adoptada en las empresas, se ha podido constatar, en general, una buena relación entre ambos, revelando que las empresas están atentas a los movimientos y cambios que tienen lugar en el entorno, y buscan una permanente y adecuada adaptación a los mismos.

6.3 - Sugerencias para futuras investigaciones

1. La medición de la actuación estratégica de la empresa, tratada en el capítulo 4 de esta Tesis, se perfila como un importante campo de investigación que merece ser profundizado.

3. El sistema de coste objetivo por su orientación hacia la actuación estratégica se presenta, también, como un tema de relevancia a ser investigado, así como el desarrollo del enfoque ABM, la gestión de la calidad total y la mejora continua de la empresa, hacia la excelencia de la organización.

BIBLIOGRAFIA GENERAL

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- AAA (American Accounting Association). *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association, 1966, citado en Tua Pereda, 1989, op cit.
- *Report of the 1958 Committee on Management Accounting*, citado en Álvarez López y otros, 1993, op.cit.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 1 - *El marco de la Contabilidad de Gestión*, Madrid, AECA, 1990.
- Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 3 - *La Contabilidad de Costes: Conceptos y Metodologías básicos*, Madrid, AECA, 1991.
- Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 6 - *Crecimiento de la empresa: modalidades y estrategias*, Madrid, AECA, 1993.
- *Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España*. Madrid, AECA, 1994.
- ALBRIGHT, T. y ROTH, H.P.. "The Measurement of quality costs: an alternative paradigm". *Accounting Horizons*, June 1992, citados en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993a, op.cit.
- ALET, J. *Perspectivas de la Contabilidad Directiva y del Controller en España*. XXV Años de Contabilidad Universitaria en España, Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1988.
- ALVAREZ LOPEZ, José. "Contenido esencial de la contabilidad directiva". *Técnica Contable*, vol. XL, 1988, pp.457-477.
- "Obtención y análisis de información estratégica para apoyar la adopción de decisiones". En el libro *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones*. Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza, 1995, pp.25-42, ed. J.Broto Rubio.
- "Medida de las paradojas empresariales". *Boletín AECA*, nº 43, abril - junio 1997, pp.41-44.
- y BLANCO IBARRA, Felipe. "La estructura contable triangular para la planificación estratégica". *Boletín de Estudios Económicos*, vol XLIV, nº 136, abril 1989, pp.151-157.

-"La contabilidad de gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990a, pp. 305-318.
-"El marco de la contabilidad de gestión: la contabilidad de dirección estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990b, pp. 545-552.
-"Evolución de la contabilidad de gestión". *Partida Doble*, nº 11, abril 1991a, pp. 4-13.
-"La contabilidad de dirección estratégica en el proceso de adopción de decisiones". *Partida Doble*, nº 18, diciembre 1991b, pp. 21-27
- "Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992a, pp. 21-36.
-"La contabilidad de dirección estratégica en la toma de decisiones empresariales". *Técnica Contable*, vol. XLIV, 1992b, pp. 349-374
-"La contabilidad de dirección estratégica en el proceso empresarial de mejora continua". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993a, pp. 768-786 y 800
-"Enfoque sistémico de la contabilidad de dirección estratégica" *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993b, pp. 469-486 y 494.
-"La contabilidad de dirección estratégica como apoyo a la excelencia empresarial". Capítulo 16 en el libro *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: implantación en la empresa española*. Madrid, Ediciones AECA, 1993c, pp. 369-391 (Emma Castelló Taliani, coordinadora).
-"La contabilidad directiva en el proceso de optimización de la gestión empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLVI, 1994, pp. 689-704.
- ALVAREZ LOPEZ, José y otros. *Introducción a la contabilidad de gestión*. Madrid, McGraw - Hill Interamericana de España, S. A., 1993. (Vicente Ripoll Feliu, coordinador).
- AMAT SALAS, Joan. "La nueva concepción de la contabilidad de gestión en los años 90". *Partida Doble*, nº 16, octubre 1991, pp. 4-10.
- ANSOFF, H. Igor. *Strategic Management*. McMillan, 1979, citado en McNamee 1988, op. cit.
- *La dirección y su actitud ante el entorno*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1985 (traducción de Jaime Aspiunza).
- *A nova estratégia empresarial*. São Paulo, Editora Atlas S/A, 1990.

..... y McDONNELL, E. *Implanting Strategic Management*. Prentice Hall, 1990, citado en Ventura Victoria, 1994, op.cit.

ANTHONY, Robert N. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Boston, Harvard Business School, 1965, citado en Johnson y Kaplan, 1988, op. cit.

..... *El control de gestión*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1990.

ARMITAGE, H. M. y NICHOLSON, R. "Activity Based Costing: A survey of Canada Practice". Issue Paper nº 3, *Society of Management Accountants of Canada*, 1993, citados en Castelló y Lizcano, 1996, op. cit.

ASQC (*American Society for Quality Control*). *Principles of Quality Costs*. Wisconsin, Milnaubec, 1986, citado en Robles Jr., 1995, op.cit.

ATKINSON, Anthony A., y WATERHOUSE, John. *Strategic Performance Measurement: Scope and Implementation Issues*. Trabajo presentado a Strategic Management Accounting Conference, may 1996, Edmonton, Alberta (Canada).

ATKINSON, Anthony A., WATERHOUSE, John y WELLS, Robert B.. *Strategic Performance Measurement: Theory and Practice*. Trabajo presentado a Strategic Management Accounting Conference, may 1996, Edmonton, Alberta (Canada).

BELKAOUI, Ahmed: *The new foundations of Management Accounting*. New York, Quorum Books, Westport, 1992., citado en Iglesias Sánchez, 1995, op.cit.

BERLINER, Callie y BRIMSON, James A. *Cost Management for today's advanced manufacturing*. Boston, Harvard Business School Press, 1988.

BHIMANI, Al y BROMWICH, Michael: "Management accounting: evolution in progress". Capítulo 2 en el libro *Management Accounting Handbook*, edited by Colin Drury, U.K., CIMA, pp. 14-35, 1992.

BLANCO DOPICO, Mª Isabel: "La contabilidad estratégica como respuesta de la contabilidad de gestión frente a las tecnologías innovadoras". *Técnica Contable*, vol. XLIII, 1991, pp.61-68 y 86.

..... "Contabilidad estratégica ¿ una estrategia de la contabilidad o una contabilidad de la estrategia?" en el libro *Contabilidad de la empresa y sistema de información para la gestión: conferencias y comunicaciones*. Madrid, ICAC, 1993, pp.137-148.

..... *Contabilidad de Costes - Análisis y Control*. Madrid, Ediciones Pirámide, S.A., 1994.

BLANCO IBARRA, Felipe: *Contabilidad de costes: para la toma de decisiones en el marco de la contabilidad de gestión*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1990.

..... *Contabilidad de costes y de gestión para la excelencia empresarial: el impacto del ABC*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1993.

BOOTH, Rupert: "The new competitive order". *Management Accounting*, U.K., november 1992, pp.34-36.

BOOTH, Rupert. "Manifesto for ABM". *Management Accounting*, U.K., vol. 74, nº2, february 1996, p.32.

BORNIA, Antonio C. y KLIEMANN NETO, Francisco J.: *A necessidade de mensuração das perdas do processo produtivo frente aos novos métodos de gestão*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, nov 1994, São Leopoldo. Editora UNISINOS, 1995. pp 318-329.

BOUQUIN, Henri. *Comptabilité de Gestion*. Paris, Editions Dalloz, 1993, citado en Sáenz Martínez, 1997, op.cit.

BRAUSCH, John M. "Target Costing for Profit Enhancement". *Management Accounting*, USA, vol. LXXVI, nº 5, november 1994, pp.45-49.

BRIMSON, James A.: "The basis of activity-based management". Capítulo 4. en el libro *Management Accounting Handbook*, U.K., CIMA, 1992, pp 64 - 99. ed. by Colin Drury.

BROMWICH, Michael. "Managerial Accounting Definition and Scope - from a Managerial View". *Management Accounting*, U.K., september 1988, pp.26-27

..... "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nº 1/2, 1990, pp. 27-46.

..... y BHIMANI, Al. *Management Accounting: Evolution not Revolution*. U.K., CIMA, 1989.

BROTO RUBIO, J. *Fundamentos de contabilidad de gestión*. Zaragoza, GORE, 1992a, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b, op.cit.

..... "La contabilidad de costes en el nuevo plan general de contabilidad". *Técnica Contable*, año XLIV, 1992b, pp. 421-428 y 442.

-"Sistema de costes y control de la calidad". *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, nº 88, 1996, pp. 657-681.
- BUENO CAMPOS, Eduardo: *Dirección estratégica de la empresa: metodología, técnicas y casos*. Madrid, Ediciones Pirámide, S.A., 1991.
- *La estrategia de la empresa : treinta años de evolución teórica*. Madrid, Documento IADE, nº 35, febrero 1994.
- *La empresa como organización: teoría de la complejidad y nuevas formas organizativas*. Texto utilizado en el curso de doctorado, Universidad de Deusto - San Sebastián, 1995.
- CARBALLO VEIGA, Juan, F.P. *Control de la Gestión Empresarial*. Madrid, ESIC Editorial, 1990.
- CASAR, M^a Eugenia y PASQUEL, Veronica: *El costeo ABC en México*. Trabajo presentado al III Congreso Internacional de Costos y I Congreso Nacional de ACODI, Madrid, mayo 1993.
- CASTELLO TALIANI, Emma: "Los nuevos desafíos de la contabilidad de gestión". *Boletín AECA*, nº 25, 1º cuatrimestre, 1991. pp. 4-6.
-"Análisis conceptual del activity-based costing (ABC)". *Partida Doble*, nº 27, octubre 1992b, pp.22-36.
- "De la vieja a la nueva contabilidad de gestión". *Partida Doble*, nº 47, julio - agosto 1994, pp. 8-13.
- y LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *La aplicación del sistema ABC al área comercial de la empresa*. Texto utilizado en el curso de doctorado de la Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994.
- *Gestión integral de costes : la gestión por actividades y el coste objetivo*. VIII Congreso AECA, Sevilla, septiembre 1995, pp. 621-642.
-"El sistema de gestión y de costes basado en las actividades: actuales desarrollos". Capítulo 2 en el libro *Avances y Prácticas Empresariales en Contabilidad de Gestión*, Madrid, AECA, 1996, pp.51-91 (Iglesias Sánchez, coordinador).
- CLARK, J.M. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago, University of Chicago Press, 1923, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1989, op.cit.

- CLARKE, B. y MIA, L. *Activity-based costing: Use and Application in Australia* Comunicación presentada en el 17 Congreso de la European Accounting Association, Venecia, abril 1994, citados en Castelló y Lizcano, 1996, op.cit.
- COOPER, Robin: "Los métodos tradicionales de costes se están quedando obsoletos". *Harvard - Deusto Business Review*, 3º trim., 1989, pp.87-94.
- y KAPLAN, Robert S. "Profit Priorities from Activity -Costing". *Harvard Business Review*, may-june 1991, pp. 130 -135, citados en Gimeno Zuera 1995, op.cit.
- *The design of cost management systems*. New Jersey, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1991, citados en Gimeno Zuera, 1995, op. cit.
- *The design of cost management systems : Text, Cases and Readings* Chicago, Prentice - Hall, 1991, citados en Iglesias Sánchez, 1996, op cit
- y SLAGMULDER, Regine. *Factors that influence the Target Costing Process : Lessons from Japanese Practice*. Trabajo presentado a Strategic Management Accounting Conference, may 1996. Edmonton, Alberta (Canada).
- CORNICK, Michael; COOPER, William D. y WILSON, Susan B "How Do Companies Analyse Overhead?". *Management Accounting*, USA, june 1988, pp. 41-43
- CORONAS ALONSO, José María. *La contabilidad como instrumento de información y decisión empresarial*. Tesis Doctoral, Facultad de CC EE y Empresariales, Universidad de Barcelona, 1979.
- CROSS, K.F. "Making manufacturing more effective by reducing throughput time". *National Productive Review*, Winter, 1986-87, pp.35-47
- CVM (Comissão de Valores Mobiliários) Deliberação CVM nº 29, 1986
- DARDET ESPEJO, Concepción A. *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. Madrid, ICAC, 1993.
- DILTS, D.M. y RUSSELL, G. W. "Accounting for the factory of the future". *Management Accounting*, USA, april 1985, pp.34-40
- DRUCKER, Peter. *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. Heinemann 1974, citado en Iglesias Sánchez, 1990, op. cit.
- DUTTON, John J. y FERGUSON, Mark. "Target Costing at Texas Instruments" *Journal of Cost Management*, vol. 10, nº 3, Fall 1996, pp.33-38

- EMERY, F. y TRIST, E. "The causal texture of organizational environment". *Human Relations*, vol.18, 1965, pp.21-32, citados en Tena Millan, 1992, op.cit.
- EMMANUEL, C; OTLEY, D. y MERCHANT, K. *Accounting for Management Control*. U.K., Chapman and Hall, Second Edition, 1991, citados en Dardet Espejo 1993, op.cit.
- ERDOS, Paul L. y MORGAN, Arthur J. *Professional mail surveys*. USA, Mc Graw-Hill Book Company, 1970.
- EVRAET, S. y MEVELLEC, Pierre. "Calcul des coûts: il faut dépasser les méthodes traditionnelles". *Revue Française de Gestion*, Mars-Mai 1990, pp. 12-24, citados en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1991a, op.cit.
- FERNANDEZ FERNANDEZ, A. "Análisis, medida y control de los costes de la calidad". Capítulo 14 en el libro *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: implantación en la empresa española*. Madrid, AECA, 1993, pp. 305-337 (Emma Castelló Taliani, coordinadora).
-"La contabilidad de gestión en el entorno de la excelencia empresarial." *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, nº 81, octubre - diciembre 1994, pp.863 - 886.
- FERNANDEZ ROMERO, A. "Control Estratégico". *Revista Española de Planificación*, nº 4, junio 1992, citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993b, op.cit.
- FERNANDEZ SEVILLANO, Jaime. "Contabilidad de costes e información externa". *Actualidad Financiera*, nº 45, 5 a 11/12/1994, pp.953 a 964.
- FISHER, Joseph. "Implementing Target Costing". *Journal of Cost Management*, vol. 9, nº2, Summer 1995, pp.50-59.
- FISKE, W. P. y BECKETT, J. A. *Industrial Accountant's Handbook*. USA, Prentice-Hall Inc., 1956, citados en Pérez de León, 1991, op.cit.
- FLEGM, Eugene H. "The Future of Management and Financial Accounting". *Journal of Cost Management*, vol.9, nº4, Winter 1996, pp.44-45.
- FOSTER, George. *The Decision Making Theme in Expositions of Accounting*. Tesis Master, Sydney, Australia, 1971, citado en Johnson y Kaplan, 1988, op. cit.
- FOWLER NEWTON, Enrique. *Contabilidad Superior*. Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, S.A., 1982.

FUENTES RUIZ, Pilar de. "Las nuevas filosofías de gestión y la contabilidad interna". *Actualidad Financiera*, nº 38, 16 a 22/10/1995a, pp. 1055 - 1063.

....."La contabilidad ante los cambios en el entorno organizativo". *Técnica Contable*, año XLVII, nº 564, diciembre 1995b, pp.853-864 y 880.

GARMENDIA, José A. *Desarrollo de la organización y cultura de la empresa*. Madrid, ESIC Editorial, 1990.

GIMENO ZUERA, J. "¿Qué aportan y qué olvidan los modelos de costes y de gestión basados en las actividades?" en el libro *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones*. Universidad de Zaragoza, 1995, pp.119- 136. ed. J.Broto Rubio.

GLAUTIER, M.W.E. y UNDERDOWN, B. *Accounting in a changing environment: from book-keeping to decision theory*. London, Pitman Publishing, 1975.

..... *Accounting Theory and Practice*. London, Pitman Publishing, 3th ed., 1986.

GOLDENBERG, Marta da C. Louro. *Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. São Paulo, FEA/USP, 1994.

GOVINDARAJAN, V. y SHANK, J. "Strategic Cost Analysis: The Crown Cork and Seal Case". Capítulo 10-3 en el libro *Emerging Practices in Cost Management*. Boston, Warren, Gorham & Lamont, 1990, pp.469-480.

GRANER, Luis Franquesa. *De la contabilidad de costes al "Tableau de Bord"*. Barcelona, Marcombo Boixareu Editores, 1991.

GUTIERREZ PONCE, Herenia. *El control de la gestión y el factor humano en la organización: un estudio empírico*. Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Madrid, 1989.

HAGUENAUER, Lia. *Competitividade: conceitos e medidas. Uma resenha da bibliografia recente em ênfase no caso brasileiro*. Rio de Janeiro, UFRJ/IEI, 1989, citada en Santos, 1996, op.cit.

HARVATOPOULOS, Y., LIVAN, Y. y SARNIN, Ph. *El arte de la encuesta: principios básicos para no especialistas*. Bilbao, Ediciones Deusto, S.A., 1992.

HAX, A. C. y MAJLUF, N. S. *Strategic management: an integrative perspective*. New Jersey, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1984, citados en Ventura Victoria, 1994, op.cit.

.... *The Strategy Concept and Process. A pragmatic approach*. New Jersey, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1991, citados en Ventura Victoria, 1994. op.cit.

HAYASI, Celso; NAKAMURA, Mauro M. y ESCRIVÃO JR., Edmundo: *Estratégia empresarial e a pequena empresa*. VIII Congresso Latino-Americano de Estratégia, agosto 1995, UNISINOS, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1996, pp.152-159.

HERGERT, M. y MORRIS, D. "Accounting Data for Value Chain Analysis". *Strategic Management Journal*, nº 10, 1989, pp.175-188, citados en Shank y Govindarajan, 1993, op.cit.

HIROMOTO, Toshiro. "Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting". *Harvard Business Review*, nº 4, july-august 1988, pp. 22-26.

IFAC (Financial and Management Accounting Committee). Management Accounting Concepts. *Management Accounting*, U.K., vol.66, nº 6, june 1988, p. 27.

IGLESIAS SANCHEZ, José Luís: "La contabilidad de costes y la contabilidad de gestión". *Técnica Contable*, vol. XLII, 1990, pp. 439 - 442 y 455 - 472.

..... "El sistema de costes basado en la actividad y la excelencia empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLV, 1993, pp.643-656 y 670.

..... *La contabilidad de gestión : su contribución a la toma de decisiones empresariales*. VIII Congreso AECA, Sevilla septiembre 1995, Tomo 2, Madrid, AECA-IACJC, 1995, pp.723-737.

..... "Aportación de la contabilidad de gestión al proceso de decisión: Una reflexión". *Técnica Contable*, año XLVIII, nº 565, enero 1996, pp. 1 - 9.

INNES , John y MITCHELL, Falconer. "Activity - based costing research". *Management Accounting*, U.K., may 1990, vol. 68, nº 5, pp. 28 - 29.

..... "The ABC experience in the UK's top 1000 Companies". *Management Accounting*, U.K., septiembre 1994, pp.4-5.

IUDICIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Editora Atlas S/A, 2ª ed., 1980.

..... *Contabilidade gerencial : novos paradigmas*. I Congresso Brasileiro de de Gestão Estratégica de Custos. UNISINOS, novembro 1994, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp.40-49.

JENSEN, M. y MECKLING, William. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Capital Structure". *Journal of Financial Economics*, 1976-3, pp.305-360, citados en Atkinson y Waterhouse, 1996, op.cit.

JOHANSSON, H. "Preparing for Accounting System Changes". *Management Accounting*, july 1990, pp.37-41.

JOHNSON, T. Thomas. "Activity-Based Management: Past, Presente and Future". *Engineering Economics*, Spring, Institute of Industrial Engineers, USA, 1991, citado en Sáenz Martínez, 1997, op.cit.

JOHNSON, H. Thomas y KAPLAN, Robert S. *La contabilidad de costes-auge y caída de la contabilidad de gestión*. Madrid, Plaza y Janes Editores, S.A., 1988 (traducción de Marta Duran).

JONES, T. O. y SASSER, W. E. "Why Satisfied Customers Defect". *Harvard Business Review*, nov/dic.1995, pp. 88-99, citados en Kaplan y Norton, 1997, op.cit.

JURAN, J.M. "Japanese and western quality - a contrast". *Quality Progress*, dec. 1978, pp.10-18, citado en Dardet Espejo, 1993, op. cit.

KAPLAN, Robert S. *Advanced Management Accounting*. New Jersey, Prentice-Hall, 1982.

..... "The evolution of Management Accounting". *The Accounting Review*, vol.LIX, nº 3, july 1984, pp.390-418.

..... y NORTON, David P. *Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A., 1997.

KAPLAN, Robert S. y otros. "Gestión de la actividad: más allá del coste - del ABC al ABM". *Harvard - Deusto Finanzas y Contabilidad*, enero 1994, pp.36-40.

KATO, Yutaka, BOER, Germain y CHOW, Chee W. "Target Costing : An Integrative Management Process". *Journal of Cost Management*, vol.9, nº1, Spring 1995, pp.39-51.

KAWADA, M. y JOHNSON, D. "Strategic Management Accounting: Why and How". *Management Accounting*, USA, vol. LXXXV, nº 2, august 1993, pp 32-38.

KINGCOTT, Timothy. "Opportunity based accounting: better than ABC?". *Management Accounting*, U.K., october 1991, vol. 69, nº 9, pp. 36, 37 - 48.

KLIEMANN NETO, F. J. y MULLER, Cláudio. *A mudança dos sistemas de custeio em ambientes modernos de manufatura: um estudo de caso*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. UNISINOS, nov. 1994, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp.258-276.

KRACHENBERG, Richard; HENKE JR., John y LYONS, Thomas "El aislamiento de la alta dirección." *Harvard-Deusto Business Review*, 5/93, nº 57, pp.6-14.

KUNZ, David A. "3M: la excelencia en gestión contable". *Harvard - Deusto Finanzas & Contabilidad*, nº 9, enero/febrero 1996, pp.6 - 12.

LEON, Orfelio G. y MONTERO, Ignacio. *Diseño de investigaciones: Introducción a la lógica de la investigación en psicología y educación*. Madrid, McGraw-Hill, 1993.

LESCA, Humbert. *Información y cambio en la empresa*. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A., 1992 (traducción Ramón Puig).

LIZCANO ALVAREZ, Jesús. *La dimensión integral de la empresa: un modelo contable*. Madrid, Ediciones UAM, 1987, 294 págs.

.... *La filosofía de las actividades (sistemas ABM y ABC) una renovación profunda de la contabilidad de gestión*. Texto utilizado en el curso de doctorado, Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994.

.... *El contexto actual y la normalización de la contabilidad de costes en España*. Texto utilizado en el curso de doctorado, Universidad de Deusto - San Sebastián, 1994b, pp.355-375.

MACKEY, J. "MRP, JIT and automated manufacturing and the role of accounting in production management". Capítulo 10 en el libro *Issues in Management Accounting*. Ashton, Hopper y Scapens, 1991, pp.193-218.

MACNEIL, I. *The New Social Contract: An Inquiry into Modern Contractual Relations*. Yale University Press, 1980, citado en Atkinson y Waterhouse, 1996, op.cit.

McLEAN, Tom. "Management accounting education: is theory related to practice?" Part 2, *Management Accounting*, U.K., vol. 66, july-august 1988, pp. 46-48.

McNAIR, Carol J. y otros: *Crisis y revolución de la contabilidad interna y de los sistemas de información*. Madrid, TGP - Tecnologías de Gerencia de Producción, S.A., 1989.

McNAMEE, P. *Management Accounting: Strategic Planning and Marketing*. London, Heinemann Professional Publishing, 1th ed., 1988.

MILLER, J. "Designing and implementing a new cost management system. *Journal of Cost Management*, Winter 1992, pp.41-53.

MORSE, Wayne y otros. *Measuring, Planning and Controlling Quality Costs*. NAA, Montvale, New Jersey, 1987, citados en Robles Jr., 1995, op.cit.

NAA (National Association of Accountants). " Definition of Management Accounting". *Management Accounting*, USA january 1981, pp. 58-59.

NACA (National Association of Cost Accountants). *23 Research Report*. April 1953, citado en el Documento nº 1, AECA, 1990.

NAKAGAWA, Masayuki. *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. São Paulo, FEA/USP, 1987.

..... *Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação* São Paulo, Editora Atlas S/A, 1993.

NAVARRO CASTILLO, Francisco y ALVAREZ DE NOVALES, José Mario. *Gestión Estratégica de Costes*. Principios de Contabilidad de Gestión, documento borrador, Madrid, AECA, 1996.

OLIVEIRA, Djalma de P. Rebouças de. *Planejamento Estratégico conceitos, metodologia e práticas*. São Paulo, Editora Atlas S/A, 8ªed., 1994.

OSTRENGA, M.R y otros: *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. Rio de Janeiro, Editora Record, 1993, citados en Kliemann Neto e Muller, 1995, op. cit.

OTLEY, D.T. y BERY, A.J. "Control, Organization and Accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 1980, pp. 231-244, citados en Dardet Espejo, 1993, op. cit.

PEREZ DE LEON, Armando O. *Contabilidad de Costos*. México, Editorial Limusa, S.A., 4ª ed., 1991.

PIPKIN, Al. "The 21st. Century Controller". *Management Accounting*, U.K., february 1989.

POGUE, George. "Strategic Management Accounting". *Management Accounting*, U.K., vol. 68, nº 1, january 1990, pp.46-47.

PORTER, Michael E. *Competitive Strategy. Techniques for Analizing Industries and Competitors*. New York, The Free Press, 1980.

..... *Estrategia Competitiva*. México, CECSA, 1982, citado en Ventura Victoria, 1994, op. cit.

- *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*. New York, The Free Press, 1985, citado en Tachibana y otros, 1995, op.cit.
- *Ventaja Competitiva: Creación y Sostenimiento de un desempeño superior*. México, Compañía Editorial Continental, 1987.
- *Estrategia competitiva: técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. México, Cia Editorial Continental, S.A., 8ª impresión, 1987.
- RIPOLL FELIU, Vicente M. "Compromiso del contable de gestión". *Management & Empresa*, nº 16, 1995, pp. 46-50.
- y otros. *Elementos de contabilidad de gestión*. Madrid, AECA, 1994. (Jesús Lizcano Alvarez, coordinador).
- y TAMARIT AZNAR, Mª Carmen. "Contabilidad de gestión : punto de arranque de la gestión empresarial". *Técnica Contable*, vol. XLVI, 1994, pp. 193-204 y 224.
- *Sistematización de la filosofía JIT en el ABC/ABM*. VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid, mayo 1994b.
- ROBLES JUNIOR., Antônio. *Modelo de gestão e mensuração dos custos de qualidade*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, nov 1994, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp.91-147.
- ROCAFORT, Alfredo y FERRER, Ramón. *Introducción práctica a la contabilidad de costes empresariales*. Barcelona, Editorial Miquel, 1988.
- ROCAFORT, Alfredo y MARTIN PEÑA, Francisco. *Just in time para empresas españolas*. Barcelona, Editorial Miquel, 1991.
- SAENZ MARTINEZ, Josune. *Gestión Estratégica de Costes*. ESTE - Facultad de CC.EE. y Empresariales, Universidad de Deusto- San Sebastián, 1997
- SAEZ TORRECILLA, Angel y otros. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España, S.A., vol.1, 1993.
- *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Madrid, McGraw-Hill Interamericana de España, S.A., vol.2, 1994.
- SAKURAI, M. "Target costing and how to use it". *Journal of Cost Management*. Summer 1989, pp.39-50, citado en Castelló y Lizcano, 1995, op.cit.
- *Environmental Change and Its Influence on Management Accounting*. Tokyo, Dobunkan, 1991.

- SANTOS, Clezio S. *Considerações sobre o conceito de competitividade aplicado a pequenas empresas: um estudo de caso*. VIII Congresso Latino-Americano de Estratégia, agosto 1995, UNISINOS, São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1996, pp.176-179.
- SHANK, John. "Strategic cost management: new wine or just new bottles?" *Journal Management Accounting Review*, vol. 1, Fall 1989, pp. 47-65
- y GOVINDARAJAN, Vijay. *Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting*. Boston, Irwin Homewood, 1989
-*Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage*. New York, The Free Press, 1993.
- SIMMONDS, Kenneth. "Strategic Management Accounting". *Management Accounting*, U.K., vol. 59, nº 4, april 1981, pp. 26-29
- *Strategic management accounting: The emerging paradigm*. XXII Congreso de la European Accounting Association. Stuttgart, 1989. citado en Álvarez López y Blanco Ibarra, 1990a, op.cit.
- SOHAL, A. y HOWARD, K. "Trends in material management" *International Journal of Physical Distribution and Materials Management*, vol. 17, nº 5 1987.
- SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). *SPSS for Windows Release 6.0 Student Version*. New Jersey, Prentice - Hall, Englewood Cliffs, 1993.
- STAUBUS, G. S. *Activity Costing and Input - Output Accounting*. Illinois, Homewood Irwin, 1971, citado en Castelló, 1994; Swenson, 1994, op cit
- SWENSON, Dan William. *An empirical investigation of how firm differences affect management satisfaction with activity - based costing*. U M I Dissertation Services, 1994.
- TACHIBANA, W.K. y otros. *Administração estratégica de custos*. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, UNISINOS, nov 1994. São Leopoldo, Editora UNISINOS, 1995, pp.283-294.
- TANI, T. y otros. *Genka kikaku in Japanese Firms: Current State of the Art*. Kobe, Japan: Working Paper, School of Business Administration, Kobe University, 1992, citados en Kato, Boer y Chow, 1995, op. cit
- TENA MILLAN, Joaquín. *El entorno de la empresa*. Barcelona, Ediciones Gestión 2000, S.A., 1992.

- TOSCANO, G. y OSTELLINI, C.: *The role of management accounting systems in Total Quality Management: an empirical study in Italian firms*. 16º Congreso Anual de la Asociación Europea de Contabilidad, 1993, citados en Fuentes Ruiz, 1995, op cit.
- TUA PEREDA, Jorge. "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable". *Técnica Contable*, vol. XLI, 1989, pp. 261-280.
- "La Dimensión Social de la Contabilidad". *Revista Interamericana de Contabilidad*, Santo Domingo, nº 58, abril - junio 1995, pp.3 -15.
- TURNEY, P.B. B. "How Activity-Based Costing helps reduce cost". *Journal of Cost Management*, Winter 1991, pp.29-35.
-"Activity - based management. ABM puts ABC information to work". *Management Accounting*, USA, vol. LXXIII, nº 7, January 1992, pp.20-25.
- y ANDERSON, B. "Accounting for continuous improvement". *Sloan Management Review*, Winter 1989, pp.37-47.
- VALLE, R. *El diseño de las organizaciones. Una aproximación contingente*. Ed. Servicio Publicaciones Universidad de Sevilla, 1986, citado en Dardet Espejo, 1993, op.cit.
- *La gestión estratégica de los recursos humanos: marco teórico y estudio de un caso* Trabajo de investigación para acceso a plaza de Catedrático Universidad de Cádiz, 1991, citado en Dardet Espejo, 1993, op.cit.
- VATTER, William J. *Managerial Accounting*. New York, Prentice - Hall, 1950, citado en Johnson y Kaplan, 1988, op.cit.
- VAZQUEZ DE PRADA, M. Blanco; GASCA GALAN, Mª del Mar y PELLEJERO CASTILLO, Mª Pilar. "La contabilidad de gestión y el nuevo entorno de producción", en el libro *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones*. Universidad de Zaragoza, ed. J.Broto Rubio, 1995, pp.87-102.
- VENTURA VICTORIA, Juan. *Análisis competitiva de la empresa: un enfoque estratégico*. Madrid, Editorial Civitas, S.A., 1994.
- WARD, Keith. "Accounting for marketing strategies". Capítulo 7 en el libro *Management Accounting Handbook*, U.K., Colin Drury & CIMA, 1992a pp. 154-172.
- *Strategic Management Accounting*. London, CIMA, 1992b.
- WILSON, R. "Management accounting, modelling and forecasting". *Management Accounting*, U.K., vol. 69, nº 10, October 1991, pp.38-39.

..... "Competitor Analysis". *Management Accounting*, U.K., vol. 72, nº 4, june 1994, pp.24-26.

YOSHIKAWA, T. *Characteristics of Cost Accounting Systems and Their Practical Applications in Japan*. Unpublished paper, Yokohama University, 1988b, citado en Bromwich y Bhimani, 1989, op.cit.

APENDICES

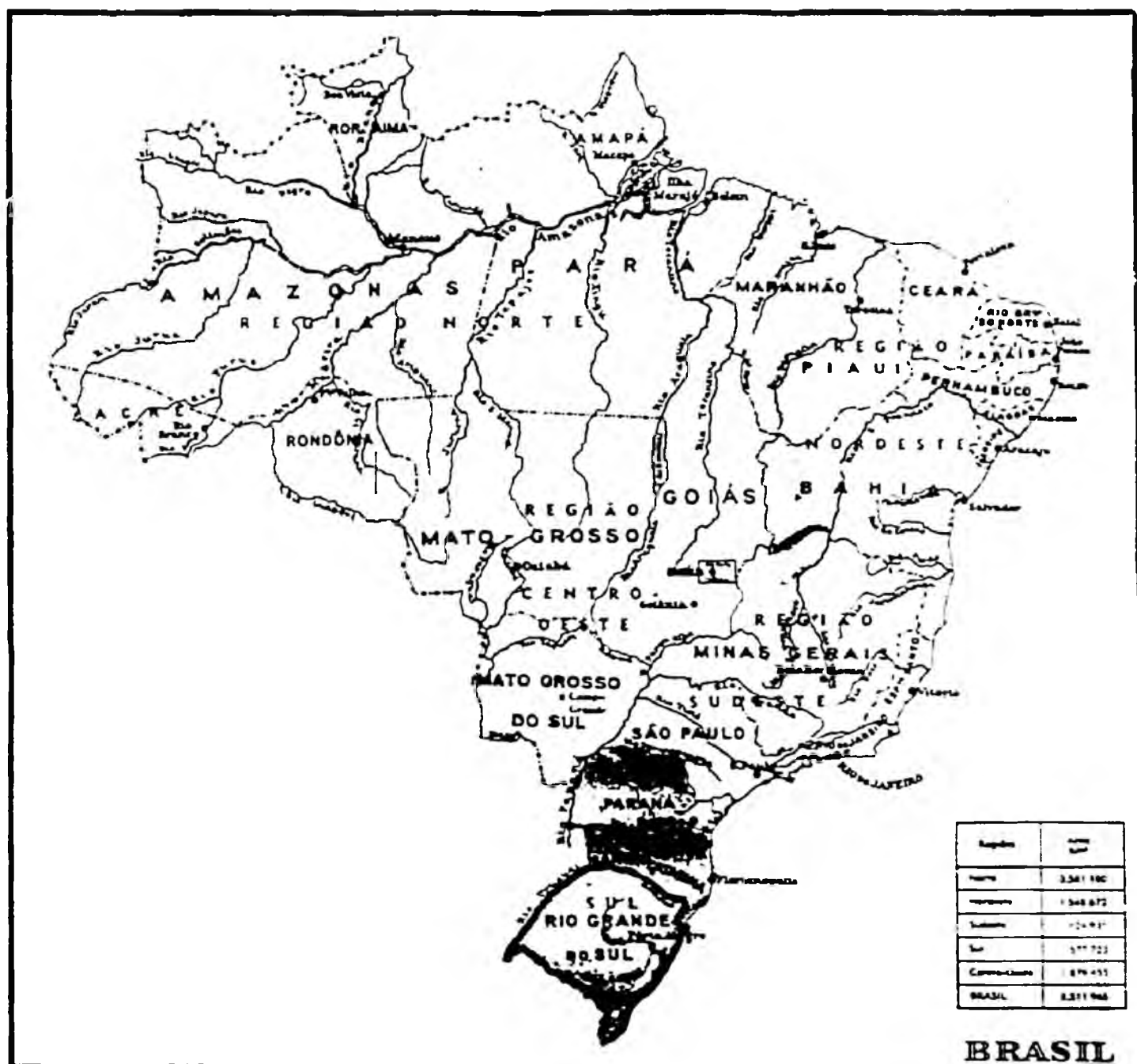
APENDICE 1 - Mapa de Brasil (identif. de RS)

APENDICE 2 - Mapa de España (identif. de la CAPV)

APENDICE 3 - Cuestionario

APENDICE 4 - Empresas participantes del estudio

APENDICE 1 - Mapa de Brasil (identificación de RS)



MAPA DE BRASIL CON IDENTIFICACION DE LA PROVINCIA DE RIO GRANDE DO SUL

Rio Grande do Sul - Área: 282.062 Km²
(RS) Población : 9.619.416 hab.

Fuente: Fundação de Economia e Estatística *Siegfried E.Heuser, RS, 8/96.

APENDICE 2 - Mapa de España (identificación CAPV)



MAPA DE ESPAÑA CON IDENTIFICACION DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DEL PAIS VASCO

Comunidad Autónoma del País Vasco - Área: 7.254 km²
(CAPV) Población: 2.097.754

Fuente: Anuario EUSTAT, 1996

APENDICE 3 - Cuestionario



COR6013

Porto Alegre, 21 de outubro de 1996

Ref.: Pesquisa: A informação contábil como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão"

Prezado Senhor:

O Instituto Euvaldo Lodi Rio Grande do Sul (IEL-RS), organização do Sistema FIERGS, possui como missão a interação Universidade-Indústria. Uma de suas ações mais efetivas vem sendo na área de qualidade total.

Os avanços nesta área são marcantes e a necessidade de acompanhá-lo e mensurá-lo nos interessa, uma vez que a indústria é um fundamental setor da economia.

Desta forma, estamos apresentando a pesquisa do Prof. Ernani Ott, professor da Unisinos há 28 anos, cujo título provisório é: "A informação contábil como instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão", que embasará sua tese de doutorado, na Universidade de Deusto, na Espanha, e comparará a utilização da contabilidade gerencial em empresas industriais gaúchas e do País Vasco (Espanha).

Cabe salientar que todas as empresas participantes receberão um Relatório Executivo com os resultados e o pesquisador, devido ao tempo que ficará no Brasil, solicita o envio do questionário o mais breve possível.

Certos de contar com sua colaboração mais uma vez, subscrevo-me.

Cordialmente,

José Luís Hoffmann,
Superintendente Regional IEL-RS



Universidad de
Deusto
San Sebastián

Deustuko
Unibertsitatea
Donostia

ESTE

Facultad de CC. EE.
y Empresariales

ESTE

Ekonomia eta Enpresa
Zientzien Fakultatea

Estimado amigo:

Me es grato presentarte a un alumno de Doctorado de nuestra Facultad Ernani OTT, Profesor de la Universidad de UNISINOS de BRASIL, que esta desarrollando con nosotros su Tesis Doctoral.

Mucho agradecería, que en la medida de tus posibilidades colaborases con las necesidades que se le presentan.

Sin mas, recibe un saludo.

Sebastian Iruretagoyena
Director del Programa
de Doctorado de la ESTE

San Sebastian, 6 de Marzo de 1997

San Sebastián, 10 de marzo de 1997

Distinguidos Señores:

Con el objeto de instrumentar la parte práctica de la Tesis Doctoral que estoy desarrollando en la Universidad de Deusto - San Sebastián, les ruego que con la mayor brevedad que sea posible, contesten las preguntas del cuestionario que adjunto, enviándome para la dirección que figura en el sobre que les facilito.

El estudio pretende constatar el grado de utilización de la información contable, de las nuevas tecnologías de producción y de los instrumentos de gestión en las empresas industriales medianas y grandes de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Una encuesta idéntica ha sido respondida por empresas industriales medianas y grandes ubicadas en la provincia de Rio Grande do Sul, Brasil y se pretende comparar los resultados de las dos encuestas para constatar el comportamiento de estos dos colectivos empresariales en los aspectos tratados.

Si necesitaren cualquier aclaración, pueden llamar al teléfono (943)453709 de mi domicilio.

Les doy las gracias anticipadas por las molestias y prometo tan pronto esté finalizado el estudio, remitirles un resumen con los resultados del mismo.

Les saludo cordialmente,



Fdo.: Emani Ott
Doctorando en CC.EE. y Empresariales - ESTE

I - INFORMACIONES SOBRE LA EMPRESA

1. Señale el sector de actividad económica a que pertenece la empresa.

☐ 1. Metalmecánico	☐ 2. Muebles/Madera
☐ 3. Calzados	☐ 4. Alimentación
☐ 5. Bebidas	☐ 6. Química/Petroquímica
☐ 7. Caucho	☐ 8. Curtiembre/Cuero
☐ 9. Plástico/Papel y Celulosa	☐ 10. Equipamiento agrícola
☐ 11. Textil/ Vestido	☐ 12. Piezas de repuesto para vehículos
☐ 13. Embalaje	☐ 14. Electro/Electrónico
☐ 15. Otro (mencionar).....	

2. Señale el tipo jurídico de la empresa.

☐ 1. S/A (capital cerrado)	☐ 2. S/A (capital abierto)
☐ 3. Sociedad de responsabilidad limitada	☐ 4. Sociedad cooperativa

3. ¿ En cuanto al control, la empresa puede ser encuadrada como familiar?

☐ 1. Sí	☐ 2. No

4. Si la respuesta es afirmativa, ¿ la administración es ejercida por miembros de la familia?

☐ 1. Integralmente	☐ 2. En parte	☐ 3. Es profesional

5. ¿Cuál es la composición actual del capital de la empresa?

1. Nacional	%
2. Extranjero	%

6. Indique el encuadramiento de la empresa en cuanto al número de empleados.

☐ 1. Entre 51 y 100	☐ 2. Entre 101 y 300
☐ 3. Entre 301 y 600	☐ 4. Más de 600

7. Señale el montante de facturación anual de la empresa.

☐ 1. Menor de 1.000 millones	☐ 2. Entre 1.001 y 3.000 millones
☐ 3. Entre 3.001 y 6.000 millones	☐ 4. Mayor de 6.000 millones

8. Indique la distribución de las ventas de la empresa en cuanto a los mercados.

☐ 1. Mercado nacional	%
☐ 2. Mercado internacional	%

II - INFORMACIONES SOBRE LA CONTABILIDAD FINANCIERA, DE COSTES Y DE GESTIÓN

9. ¿Son elaborados estados contables mensuales en la empresa?

☐ 1. Sí	☐ 2. No

10. Si la respuesta es afirmativa, mencione cuáles:

.....
.....
.....

11. Los estados contables mensuales suelen estar disponibles:

- | |
|--|
| ☐ 1. Hasta el día 5 del mes siguiente |
| ☐ 2. Entre el día 6 y el día 10 del mes siguiente |
| ☐ 3. Después del día 10 del mes siguiente |

12. ¿Tiene la empresa implantada una sistemática de análisis de estos estados contables?
☐ 1. Sí ☐ 2. No

13. Señale el tipo de análisis que se lleva a cabo.

☐ 1. Análisis comparativo en valores absolutos

☐ 2. Análisis comparativo en porcentaje

☐ 3. Análisis a través de coeficientes

☐ 4. Otro(s)(mencionar).....

14. ¿Tiene la empresa un sector que se encarga del cálculo de costes?

☐ 1. Sí

☐ 2. No

15. Si la respuesta es afirmativa, ¿depende de la Sección de Contabilidad?

☐ 1. Sí

☐ 2. No

16. Mencione la titulación del responsable del cálculo de costes.

17. Señale el(los) modelo(s) que se utiliza(n) en la empresa para el cálculo de costes.

☐ 1. Costes completos (*full-costing*)

☐ 2. Costes variables (*direct-costing*)

☐ 3. Coste estándar

☐ 4. Coste basado en las actividades (ABC)

☐ 5. Coste objetivo (*target-costing*)

☐ 6. Otro(s)(mencionar).....

18. La contabilidad de costes se lleva mediante:

☐ 1. Integración con la contabilidad financiera

☐ 2. Independencia de la contabilidad financiera

19. Mencione los principales informes expedidos por el sector de costes para las áreas de:

1. Ventas:.....

2. Producción:.....

3. Compras:.....

20. Señale la(s) estructura(s) organizativa(s) adoptada(s) por la empresa.

☐ 1. Centros de costes

☐ 2. Centros de beneficios

☐ 3. Centros de inversión

☐ 4. Centros de gastos

☐ 5. Centros de ingresos

☐ 6. Otra(s)(mencionar).....

21. Mencione la composición del coste total de fabricación de la empresa.

1. Materiales (mat.prima y mat.auxiliares)%

2. Mano de obra directa (con encargos)%

3. Costes indirectos de fabricación%

4. TOTAL 100 %

22. ¿Cuál es la base que se utiliza en la empresa para la imputación de los costes indirectos al producto?

☐ 1. Coste de la mano de obra directa

☐ 2. Número de operanos

☐ 3. Coste hora-máquinas

☐ 4. Valor de las inversiones

☐ 5. Actividades (sistema ABC)

☐ 6. Otro(s)(mencionar).....

23. Señale cómo son controlados los costes en la empresa.

- ☐ 1. A través del cálculo de las desviaciones (coste estándar)
- ☐ 2. A través de estudios de tiempos y movimientos
- ☐ 3. A través de evaluación de la eficiencia de los centros de responsabilidad
- ☐ 4. A través de la auditoría interna
- ☐ 5. Otro(s) método(s) (mencionar).....

24. ¿Cómo se comporta la competición en los precios de venta de los productos de la empresa?

- ☐ 1. Poco feroz
- ☐ 2. Moderadamente feroz
- ☐ 3. Significativamente feroz
- ☐ 4. Extremadamente feroz

25. ¿Con qué frecuencia son lanzados nuevos productos o son introducidos cambios en el diseño de los actuales?

- ☐ 1. Raramente
- ☐ 2. Ocasionalmente
- ☐ 3. Con relativa frecuencia
- ☐ 4. Con mucha frecuencia

26. Señale la principal función o funciones de la contabilidad de costes/gestión en la empresa.

- ☐ 1. Determinar el coste de los bienes producidos
- ☐ 2. Establecer el precio de venta de los productos
- ☐ 3. Suministrar informaciones para la planificación y control de los costes e ingresos
- ☐ 4. Suministrar informaciones estratégicas para la toma de decisiones sobre la gestión empresarial
- ☐ 5. Otra(s) (mencionar).....

27. ¿Existe en la empresa el cargo de director de información: "controller" o equivalente?

- ☐ 1. Si
- ☐ 2. No

28. Si la respuesta es afirmativa, mencione:

- 1. Su nivel jerárquico:.....
- 2. Su titulación académica:.....

III - INFORMACIONES SOBRE LA UTILIZACION DEL SISTEMA DE COSTE BASADO EN LAS ACTIVIDADES (Sistema ABC)

29. ¿Se utiliza en la empresa el sistema de costes ABC?

- ☐ 1. Si
- ☐ 2. No

30. Si no es utilizado el sistema ABC, ¿hay intención de utilizarlo?

- ☐ 1. En los próximos 2 ó 3 años
- ☐ 2. No hay intención de implantarlo

NOTA - Pasar a la pregunta 37 en el caso de no utilizarse en la empresa el sistema ABC.

31. ¿Desde hace cuánto tiempo se viene utilizando en la empresa el sistema ABC?

- ☐ 1. Menos de 1 año
- ☐ 2. Entre 1 y 3 años
- ☐ 3. Entre 3 y 5 años
- ☐ 4. Más de 5 años

32. ¿Cuál fué la motivación que condujo a la implantación del sistema ABC?
- ☐ 1. Permite una mayor exactitud en el cálculo del coste de los productos
 - ☐ 2. Permite la eliminación progresiva de los costes de actividades que no añaden valor al producto
 - ☐ 3. Ofrece a los directivos mayor calidad de información para la adopción de decisiones
 - ☐ 4. Posibilita la implantación de la gestión basada en las actividades (ABM)
 - ☐ 5. Otra(s) (mencionar).....
33. Antes de implantar el sistema ABC, ¿ cómo se comportaba el método de cálculo de coste de los productos en la empresa?
- ☐ 1. No era satisfactorio
 - ☐ 2. Necesitaba mejora
 - ☐ 3. Era razonable
 - ☐ 4. Era plenamente satisfactono
34. Después de implantar el sistema ABC, ¿cómo se comporta el método de cálculo de coste de los productos en la empresa?
- ☐ 1. No es satisfactorio
 - ☐ 2. Necesita mejora
 - ☐ 3. Es razonable
 - ☐ 4. Es plenamente satisfactono
35. ¿La implantación del sistema ABC, causó la discontinuidad en la fabricación de algun producto?
- ☐ 1. Ningún producto
 - ☐ 2. Pocos productos
 - ☐ 3. Número significativo de productos
36. ¿Cuál fué el impacto del sistema ABC sobre la estrategia de precios adoptada por la empresa?
- ☐ 1. Ningún impacto
 - ☐ 2. El impacto fue moderado
 - ☐ 3. El impacto fue significativo

IV - INFORMACIONES SOBRE LA UTILIZACIÓN DEL SISTEMA DE COSTE ESTANDAR

37. ¿Se utiliza en la empresa el sistema de coste estándar?
- ☐ 1. Sí
 - ☐ 2. No

NOTA - Pasar al apartado V en el caso de no utilizarse en la empresa el sistema de coste estándar.

38. Señale los criterios utilizados para la fijación de los estándares.
- ☐ 1. Datos históricos
 - ☐ 2. Estudios técnicos
 - ☐ 3. Combinación de ambos
39. El coste estándar es basado en:
- ☐ 1. estándares óptimos
 - ☐ 2. Estándares normales
40. ¿Con que periodicidad son revisados los estándares?
- ☐ 1. Mensualmente
 - ☐ 2. Trimestralmente
 - ☐ 3. Semestralmente
 - ☐ 4. Anualmente
41. Indique los objetivos pretendidos con la utilización del sistema de coste estándar
- ☐ 1. Fijación de los precios de venta
 - ☐ 2. Cálculo de coste de los productos con mayor rapidez
 - ☐ 3. Obtención de informaciones para evaluación de los stocks
 - ☐ 4. Análisis de desviaciones para identificar las causas y exigir responsabilidades
 - ☐ 5. Otro(s) (mencionar).....

42. ¿Se lleva a cabo el análisis de las desviaciones (previsto x realizado)?

☐ 1. Si

☐ 2. No

43. Si la respuesta es afirmativa, ¿con qué periodicidad?

☐ 1. Mensualmente

☐ 2. Trimestralmente

☐ 3. Semestralmente

☐ 4. Anualmente

44. ¿Con quién(es) son debatidos los resultados de estos análisis?

.....

45. ¿La contabilidad de costes/gestión es responsable por la fijación de algún estándar?

☐ 1. Si

☐ 2. No

46. ¿Qué evaluación se hace en la empresa sobre la utilización del coste estándar ?

☐ 1. No es satisfactorio

☐ 2. Satisface las necesidades

☐ 3. Satisface plenamente

V - INFORMACIONES SOBRE NUEVAS TECNOLOGIAS DE PRODUCCION

47. ¿Tiene la empresa implantado programa de gestión de la calidad total?

☐ 1. Si

☐ 2. No

☐ 3. En estudio

NOTA - Si la respuesta no es afirmativa, pasar a la pregunta 55.

48. ¿Se utiliza en la empresa algún sistema de cálculo de coste de calidad? como:

☐ 1. Costes de prevención

☐ 2. Costes de inspección

☐ 3. Otro(s) (mencionar).....

49. ¿Se utiliza en la empresa algún sistema de cálculo de coste de "no" calidad? como:

☐ 1. Coste de los fallos internos

☐ 2. Coste de los fallos externos

☐ 3. Otro(s) (mencionar).....

50. ¿Existen informaciones en la empresa sobre la participación de los costes de calidad y no calidad en el coste total de fabricación del producto?

☐ 1. Si

☐ 2. No

51. Si la respuesta es afirmativa, ¿cuál es el porcentaje de participación?

.....%

52. ¿Son utilizadas en la empresa medidas de control de los logros obtenidos en la calidad de los productos? como:

☐ 1. Porcentaje de productos con defectos de fabricación

☐ 2. Tiempos medios entre ocurrencia de fallos

☐ 3. Cantidad física de unidades que necesitan reelaboración

☐ 4. Fallos ocasionados por problemas en el diseño del producto

☐ 5. Número de reclamaciones recibidas de los clientes

☐ 6. Otra(s) (mencionar).....

53. ¿Cuál fué la principal ventaja obtenida por la empresa con la implantación del programa de gestión de la calidad total?

.....

54. ¿Cuál(es) de las medidas a seguir, respecto a la calidad, se llevan a cabo en la empresa?
- ☐ 1. Informe indicando las principales acciones adoptadas
 - ☐ 2. Informe sobre ahorros obtenidos a partir de tales acciones
 - ☐ 3. Informe sobre los perfeccionamientos conseguidos en términos de mejora continua
 - ☐ 4. Otra(s) (mencionar)
 - ☐ 5. Ninguna
55. ¿Cuál(es) de las nuevas tecnologías de producción a seguir, se utiliza(n) en la empresa?
- ☐ 1. Justo a tiempo (JIT)
 - ☐ 2. Gestión de la calidad total (TQM)
 - ☐ 3. Círculos de calidad
 - ☐ 4. Planificación de las necesidades de materiales (MRP)
 - ☐ 5. Sistemas de fabricación flexible (FMS)
 - ☐ 6. Fabricación integrada por ordenador (CIM)
 - ☐ 7. Fabricación asistida por ordenador (CAM)
 - ☐ 8. Diseño asistido por ordenador (CAD)
 - ☐ 9. Control de calidad asistido por ordenador (CAQ)
56. ¿Cómo repercutió o está repercutiendo en la contabilidad de costes/gestión el empleo de estas nuevas tecnologías de producción?
- ☐ 1. No hubo ninguna repercusión
 - ☐ 2. Provocó algunos ajustes
 - ☐ 3. Provocó importantes cambios
57. ¿Cuál(es) de los instrumentos de medición de indicadores cualitativos a seguir, se utiliza(n) en la empresa?
- ☐ 1. Productividad
 - ☐ 2. Calidad
 - ☐ 3. Flexibilidad de la organización
 - ☐ 4. Gestión de recursos humanos
 - ☐ 5. Plazo de entrega
 - ☐ 6. Innovación
 - ☐ 7. Satisfacción de los clientes
 - ☐ 8. Actividades de los competidores
 - ☐ 9. Otro(s) (mencionar).....
58. ¿Algún(unos) es(son) de responsabilidad del director de información, "controller" o equivalente? (informar el (los) número(s) correspondiente(s)).
-
59. ¿Existe en la empresa un departamento de Investigación y Desarrollo (I + D)?
- ☐ 1. Sí
 - ☐ 2. No
 - ☐ 3. La empresa subcontrata
 - ☐ 4. La tecnología proviene de la matriz (extranjera)
60. Mencione el porcentaje de la facturación bruta que la empresa destina para I + D.
-%

VI - INFORMACIONES SOBRE LA GESTION EMPRESARIAL

61. ¿Se encuentra la empresa estructurada en departamentos, secciones o centros de responsabilidad?
- ☐ 1. Sí
 - ☐ 2. No
62. ¿Se adopta en la empresa un sistema de elaboración presupuestaria?
- ☐ 1. Sí
 - ☐ 2. No
63. Si la respuesta es afirmativa, ¿cuál es la periodicidad con que es elaborado el presupuesto?
- ☐ 1. Mensualmente
 - ☐ 2. Trimestralmente
 - ☐ 3. Semestralmente
 - ☐ 4. Anualmente

64. Informe la periodicidad con que es realizada la revisión del presupuesto.
- ☐ 1. Mensualmente ☐ 2. Trimestralmente
☐ 3. Semestralmente ☐ 4. Anualmente
65. ¿Con qué finalidad es elaborado el presupuesto?
- ☐ 1. Para distribuir los recursos entre los diversos departamentos
☐ 2. Para evaluar la actuación de los diversos departamentos
☐ 3. Para planificar toda la actividad de la empresa
☐ 4. Otra(s) (mencionar).....
66. ¿Cómo se utilizan en la empresa las informaciones proporcionadas por el sistema presupuestario?
- ☐ 1. Sirven para el control de las actividades desarrolladas
☐ 2. Sirven para medir, evaluar y crear recompensas
☐ 3. Sirven para apoyar la adopción de decisiones gerenciales
☐ 4. Otra(s) (mencionar).....
67. ¿Cuál es el principal objetivo de la empresa?
- ☐ 1. La maximización de los resultados
☐ 2. El disfrutar de una posición de liderazgo en el sector de actividad
☐ 3. La obtención de ventajas competitivas sostenibles
☐ 4. Otro (mencionar).....
68. ¿Se hace uso en la empresa del "benchmarking"?
- ☐ 1. Sí ☐ 2. No
69. Si la respuesta es afirmativa, ¿de qué forma es practicado?
- ☐ 1. "Benchmarking" de actividades internas
☐ 2. "Benchmarking" con los competidores
☐ 3. "Benchmarking" con las mejores empresas del sector de actividad
70. ¿Se utiliza en la empresa el sistema de planificación estratégica?
- ☐ 1. Sí ☐ 2. No
71. Si la respuesta es afirmativa, ¿cuánto tiempo ha transcurrido desde su implantación?
- ☐ 1. Menos de 2 años ☐ 2. Entre 2 y 5 años
☐ 3. Más de 5 años
72. Señale el grado de participación del director de información, "controller" o equivalente, en las distintas actividades del sistema de planificación estratégica.

Indicar en cada etapa el número correspondiente a los siguientes grados de participación:

- 1 - No participa
- 2 - Suministra recomendaciones o informaciones (informales)
- 3 - Suministra datos y elabora análisis
- 4 - Participa íntegramente

- ☐ 1. Desarrollo de la misión
- ☐ 2. Establecimiento de objetivos
- ☐ 3. Coordinación
- ☐ 4. Fijación de hipótesis
- ☐ 5. Evaluación del entorno
- ☐ 6. Formulación de estrategias
- ☐ 7. Selección de las mejores estrategias
- ☐ 8. Transformación de las estrategias en planes operativos
- ☐ 9. Transformación de las estrategias en presupuestos
- ☐ 10. Control de los planes

73. ¿Se hace en la empresa el seguimiento de su posición relativa en el mercado?

- ☐ 1. Sí
- ☐ 2. No

74. Si la respuesta es afirmativa, ¿quién o que departamento se encarga de hacerlo?

.....

75. ¿Cuáles se esperan sean los principales retos que deberá afrontar la empresa en los próximos 2 ó 3 años?

.....

.....

76. ¿Que estrategias o acciones deberán ser adoptadas para afrontarlos?

.....

.....

77. Señale el(los) principal(es) punto(s) fuerte(s) de la empresa.

☐ 1. Lucratividad	☐ 2. Productividad
☐ 3. Flexibilidad en la producción	☐ 4. Fidelización de los clientes
☐ 5. Calidad de los productos	☐ 6. Recursos humanos
☐ 7. Globalización de los mercados	☐ 8. Generación de "cash-flow"
☐ 9. Otro(s) (mencionar).....	

78. Señale el(los) principal(es) puntos debil(es) de la empresa.

☐ 1. Lucratividad	☐ 2. Productividad
☐ 3. Flexibilidad en la producción	☐ 4. Fidelización de los clientes
☐ 5. Calidad de los productos	☐ 6. Recursos humanos
☐ 7. Globalización de los mercados	☐ 8. Generación de "cash-flow"
☐ 9. Otro(s) (mencionar).....	

79. ¿Cuáles son las informaciones contables más utilizadas en la empresa, para apoyar el proceso de adopción de decisiones?

.....

.....

.....

Cargo o función de la persona que ha rellenado esta encuesta

.....

APENDICE 4 - Empresas participantes del estudio

EMPRESAS DE "RS" REPRESENTADAS EN LA MUESTRA

1. Amapá do Sul S/A Ind. da Borracha - Novo Hamburgo
2. Amazonas S/A - Novo Hamburgo
3. Andreas Stihl Moto-Serras Ltda - São Leopoldo
4. Arke Indústria Metalúrgica Ltda - Caxias do Sul
5. Artecola Ind. Químicas Ltda - Campo Bom
6. Artefatos de Madeira Madalozzo Ltda - Erechim
7. Asea Brow Boveri Ltda - Cachoeirinha
8. Attilio Forte & Filhos Ltda - Novo Hamburgo
9. Autotravi Borrachas e Plásticos Ltda - Caxias do Sul
10. Balas Boavistense S/A - Erechim
11. Barcellos Engenharia Ltda - Santa Maria
12. Barmag S/A Máquinas Industriais - São Leopoldo
13. Baumhardt Irmãos S/A - Santa Cruz do Sul
14. Biehl S/A Metalúrgica - São Leopoldo
15. Borrachas Franca S/A - São Leopoldo
16. Borrachas Tipler Ltda - São Leopoldo
17. Bortoncello Incorporações Ltda - Porto Alegre
18. Calçados Azaléia S/A - Parobé
19. Calçados Beira Rio Ltda - Igrejinha
20. Calçados Bibi Ltda - Parobé
21. Calçados Bortolossi Ltda - Farroupilha
22. Calçados Jacob S/A - Novo Hamburgo
23. Calçados Jaedler Ltda - Sapiranga
24. Calçados Maide Ltda - Dois Irmãos
25. Calçados Myrabel Ltda - Sapiranga
26. Calçados Ortopé Ltda - Gramado
27. Calçados Raquel Ltda - Igrejinha
28. Calçados Rosa-Lete Ltda - Sapiranga
29. Cartel S/A Embalagens - Lajeado
30. Cia de Papel e Papelão Pedras Brancas - Guaíba
31. Cia Fiação e Tecel. Porto Alegrense - Porto Alegre
32. Cia Geral de Indústrias - Guaíba
33. Cia Industrial Celulose e Papel Guaíba - Guaíba
34. Cimpel Ind. de Tintas e Solventes - Cachoeirinha
35. Companhia Minuano de Alimentos - Lajeado
36. Conservas Oderich S/A - São Sebastião do Cai
37. Controil S/A - São Leopoldo
38. Coop. Agrícola Alto Uruguai - Tres de Maio
39. Cooperativa Languirú Ltda - Languirú
40. Coop. Triticola de Getúlio Vargas Ltda - Estação
41. Coop. Triticola Espumoso Ltda - Espumoso
42. Coop. Triticola Sarandi Ltda - Sarandi
43. Corbetta S/A - Novo Hamburgo
44. Cosipla S/A - Caxias do Sul
45. Crislli Calçados e Bolsas Ltda - Novo Hamburgo

46. Curtume Aimoré S/A - Encantado
47. Curtume Bender S/A - Estância Velha
48. Curtume Schuck S/A - Estância Velha
49. Daiby S/A Calçados - Sapiranga
50. Dakota Calçados - Nova Petrópolis
51. Dambroz S/A Ind. Mec. e Metalúrgica - Caxias do Sul
52. Dibrell do Brasil Tabacos Ltda - Vera Cruz
53. Digicon S/A - Gravataí
54. Dover Cont. Pneumáticos Ltda - São Leopoldo
55. Eletrônica Selenium S/A - Nova Santa Rita
56. Dinaco Ind. e Com. de Ferro e Aço Ltda - Caxias do Sul
57. Engemaq S/A - Caxias do Sul
58. Famastil Ferramentas Ltda - Gramado
59. Ferramentas Gedore do Brasil S/A - São Leopoldo
60. Fivelartes Ind. de Metais Ltda - Novo Hamburgo
61. Fornecedora de Componentes p/Calçados Ltda - Campo Bom
62. Frigorífico Perini S/A - Farroupilha
63. Frigorífico Tres C Ltda - Rio Pardo
64. Frinal- Frig. e Integr.Avicola Ltda - Garibaldi
65. Frizzo Couros, Calçados e Artef. Ltda - Nova Esperança do Sul
66. Fras-Le S/A - Caxias do Sul
67. Frohlich S/A - Dois Irmãos
68. Fumosul S/A Ind. e Comércio - Venâncio Aires
69. Gerdau S/A - Porto Alegre
70. Grendene S/A - Caxias do Sul
71. Icotron S/A - Ind. Componentes Elétricos - Gravataí
72. IMS Ind. de Micros Sistemas Elétricos Ltda - Porto Alegre
73. Ind. de Artefatos de Borracha Bins Ltda - São Leopoldo
74. Indústria Caxiense de Molduras Ltda - Caxias do Sul
75. Indústria de Calçacos West Coast Ltda - Ivoti
76. Indústria de Calçados Wirth Ltda - Dois Irmãos
77. Indústria de Máquinas Agrícolas Fuchs S/A - Ijuí
78. Indústria Metalmóveis Ltda - Bento Gonçalves
79. Industrial Hahn Ferrabraz S/A - São Leopoldo
80. Intral S/A - Caxias do Sul
81. Iochpe- Maxion Div. de Elétr. Automotivos - Gravataí
82. Iochpe - Maxion S/A - Santa Rosa
83. Irmãos Geremia Ltda - São Leopoldo
84. Irmãos Petroll & Cia Ltda - São Leopoldo
85. Isabela S/A Ind. de Alimentos - Bento Gonçalves
86. J.R.Meneguzzo Ind. do Vestuário - Erechim
87. Kepler Weber S/A - Panambi
88. Kern-Mattes S/A - Portão
89. Killing S/A Tintas e Solventes - Novo Hamburgo
90. Lumifluor S/A indústria e Comércio - Bento Gonçalves
91. Lupatech S/A - Caxias do Sul
92. Madem S/A - Ind. e Com. de Mad. e Embal. - Bento Gonçalves

93. Malharia Stumpf Ltda - Caxias do Sul
94. Master Equip. Industriais Ltda - Novo Hamburgo
95. Mecânica Ind. Colar Ltda - Caxias do Sul
96. Mercur S/A Divisão de Borracha - Santa Cruz do Sul
97. Meridional de Tabacos Ltda - Santa Cruz do Sul
98. Metalúrgica Daniel Ltda - Novo Hamburgo
99. Metalúrgica Ecoplan Ltda - Cachoeirinha
100. Metalúrgica Weber Ltda - Bento Gonçalves
101. Metasa S/A - Indústria Metalúrgica - Marau
102. Mizzou Componentes para Calçados Ltda - São Leopoldo
103. Mombelli & Cia Ltda - Tapera
104. Móveis Bentec Ltda - Bento Gonçalves
105. Móveis Carraro S/A - Bento Gonçalves
106. Móveis Herval Ltda - Dois Irmãos
107. Móveis Masotti Ltda - Gramado
108. Móveis Pomzan S/A - Bento Gonçalves
109. Móveis Rodial Ltda - Lagoa Vermelha
110. M.P. Estruturas Metálicas - Caxias do Sul
111. MTM Construções Ltda - Bento Gonçalves
112. Mu Mu Alimentos Ltda - Porto Alegre
113. Musa Calçados Ltda - Sapiranga
114. Nitriflex S/A Ind. e Com. - Triunfo
115. Paramount Lansul S/A - Sapucaia do Sul
116. Pastificio Caxiense Ltda - Caxias do Sul
117. Peccin Indústria de Balas Ltda - Erechim
118. Pena Branca Alimentos do Sul S/A - Garibaldi
119. Pescal S/A - Rio Grande
120. Petroquímica Triunfo S/A - Triunfo
121. Pettenati S/A Ind. Têxtil - Caxias do Sul
122. Pigozzi S/A - Caxias do Sul
123. Pionner Sementes Ltda - Santa Cruz do Sul
124. Plinio Fleck & Cia Ltda - Campo Bom
125. Polisul Petroquímica S/A - Triunfo
126. Prenda S/A - Santa Rosa
127. Proar Equip. Pneumáticos Ltda - Novo Hamburgo
128. Quaker Alimentos Ltda - Porto Alegre
129. Randon S/A Implem. e Sist. Automotivos - Caxias do Sul
130. Refinaria Alberto Pasqualini - Canoas
131. Renner Produtos Texteis Ltda - Cachoeirinha
132. Robertshaw do Brasil - Div. de Control - Caxias do Sul
133. Roehm Brasileira Ind. Química Ltda - São Leopoldo
134. Samrig S/A - Esteio
135. Sanenge Engenharia Ltda - Erechim
136. Sanremo S/A - Esteio
137. SCA Indústria de Móveis Ltda - Bento Gonçalves
138. Sibrás Laboratórios Ltda - Novo Hamburgo
139. Siderúrgica Riograndense S/A - Sapucaia do Sul

- 140. SLC S/A - Indústria e Comércio - Horizontina
- 141. Stahl Brasil S/A - Novo Hamburgo
- 142. Sturmer Ind. Artefatos de Couro Ltda - Novo Hamburgo
- 143. Tecno Moageira Ltda - Porto Alegre
- 144. Tedesco Embalagens S/A - Canoas
- 145. Telbaq S/A Ind. e Comércio - Gravataí
- 146. Tintas Renner S/A - Gravataí
- 147. Trafo Equipamentos Elétricos S/A - Gravataí
- 148. Umbro Ind. e com. Ltda - Venâncio Aires
- 149. USM do Brasil Ind. e Com. S/A - Novo Hamburgo
- 150. Vega Indl. e Merc.de Prod.Alimentícios Ltda - Pelotas
- 151. Vidraria Sul Brasil S/A - Canoas
- 152. Wotan Máquinas Operatrizes Ltda - Gravataí
- 153. Xalingo S/A Ind. e Com. - Santa Cruz do Sui
- 154. Ziemann-Liess S/A Máq. e Equipamentos - Canoas

EMPRESAS DE LA "CAPV" REPRESENTADAS EN LA MUESTRA:

1. Acería Compacta de Vizcaya, S.A. - Sestao
2. Agroman Empresa Construcciones, S.A. - Bilbao
3. Astilleros Españoles, S.A. - Bilbao
4. Balenciaga, S.A. - Zumaia
5. Batz, Soc.Cooperativa Ltda - Igorre-Yurre
6. Bellota Herramientas, S.A. - Legazpi
7. Biplax Inds. del Mueble, S.A. - Sondika
8. Bodegas y Bebidas, S.A. - San Sebastián
9. Bostean Construcciones, S.A. - Bilbao
10. Cartonajes International, S.A. - Bilbao
11. Cementos Lemona, S.A. - Lemoa-Lemona
12. Cikauto, Soc.Cooperativa Ltda - Ondarroa
13. Construcciones y Auxiliar de Ferrocarriles (CAF) - Beasain
14. Cubiertas y Mzov, S.A - San Sebastián
15. La Rue Lerchundi Gráf., S.A. - Bilbao
16. Edesa, Soc. Cooperativa Ltda - Basauri
17. Eika Soc. Cooperativa Ltda - Markina-Xemein
18. Ericson Ind. Eléctricas, S.A. - Bilbao
19. Estampaciones Rubi, S.A. - Vitoria-Gasteiz
20. Fábrica Española de Prod.Químicos - Bilbao
21. Fagor Automación, Soc.Coop. Ltda - Arrasate-Mondragón
22. Fagor Electrodomésticos, Soc.Coop. Ltda - Eskoriatza
23. Fagor Electrónica, Soc.Coop.Ltda - Arrasate-Mondragón
24. Fagor Industrial, Soc.Coop.Ltda - Oñati
25. Galant Garbitasuna, S.L. - San Sebastián
26. GSB Forja, S.A. - Legazpi
27. Helados y Congelados, S.A. - Vitoria-Gasteiz
28. Gamesa Produc.Aeronáuticos, S.A. - Vitoria-Gasteiz
29. Grupo Jema Invers.Industriales, S.A. - Lasarte-Oria
30. Hijos de Valenciaga, S.A. - Eibar
31. Ind. Químicas Textiles, S.A. - Andoain
32. Ind. Técnicas de la Espuma, S.A. - Armiñon
33. Manufacturas Ugo, S.A. - Vitoria-Gasteiz
34. Marcial Ucin, S.A. - Azpeitia
35. Mecaner, S.A. - Urduliz
36. Nervacero, S.A. - Bilbao
37. Neumáticos Michelin, S.A. - Vitoria-Gasteiz
38. Nueva Herramienta de Corte, S.A. - Elorrio
39. Orkli, Soc. Cooperativa Ltda - Ordizia
40. Orona, Soc.Cooperativa Ltda - San Sebastián
41. Papelera Calparsoro, S.A. - Tolosa
42. Papelera de Amaro, S.A. - Tolosa
43. Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga - Hernani

44. Plásticos Meglas, S.A. - Bilbao
45. Polvos Metálicos, S.A. - Mondragón
46. Protec. Eléctricas de Alta Precisión - Bilbao
47. Ramon Vizcaino, S.A. - San Sebastián
48. Sarrio Papel y Celulosa, S.A. - Tolosa
49. Sistemas Forjados de Precisión, S.A.L. - Amorebieta
50. Smurfit Nervion, S.A. - Durango
51. Sociedad Vascongada de Publicidad, S.A. - San Sebastián
52. Soraluze, Soc. Coop. Ltda - Bergara
53. Talleres y Montajes Ind., S.A. - Bilbao
54. Tubos Reunidos, S.A. - Amurrio
55. Ulma Forja, Soc. Cooperativa Ltda - Oñati
56. Vinilika Industrial, Soc.Ltda - Vitoria-Gasteiz
57. Empresa del sector químico (no identificada)