

Valentín Azofra Palenzuela
María Begoña Prieto Moreno



LA TEORÍA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD
EN LOS SISTEMAS DE
INFORMACIÓN CONTABLE INTERNOS

i/c/a/c

*Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas*



Ministerio
de Economía y Hacienda

LA TEORÍA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD EN LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE INTERNOS

Accésit al II Premio José M^a Fernández Pirla

Valentín Azofra Palenzuela
María Begoña Prieto Moreno

LA TEORÍA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD EN LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE INTERNOS

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Edición en línea: Año 2011
NIPO en línea: 604-11-011-2

Edición en papel: Año 1996
N.I.P.O.: 102-95-018-1
I.S.B.N.: 84-89006-11-3
D.L.: M. 2187-1.996

Si los economistas deben estudiar los determinantes de los costes de organizar diferentes actividades dentro de las empresas, están obligados también a recabar la opinión de los contables, pues los costes de la organización dependen claramente de la eficiencia de los sistemas contables.

R.H. COASE.

La tarea de la ciencia social es la de construir y analizar nuestros modelos sociológicos cuidadosamente, en términos descriptivos o nominalistas, es decir, en términos de individuos, de sus actitudes, esperanzas, relaciones, etc. Un postulado que se podría llamar «individualismo metodológico».

KARL R. POPPER.

ÍNDICE GENERAL

	<i>Página</i>
Introducción	9
Capítulo I - Estado actual de los sistemas de información contable internos (sici)	15
1. Características de los sistemas de costes tradicionales.	16
2. La obsolescencia de los sistemas de costes. Causas.	18
3. Las señales de insuficiencia.	22
4. Problemas derivados de la incorrecta utilización de los sistemas de costes.	24
4.1. Inexactitud en el cálculo del coste del producto.	24
4.2. Información lenta, burocratizada y duplicada.	29
4.3. Empleo abusivo del coste estándar.	30
4.4. Atención excesiva al corto plazo.	31
Capítulo II - Marco teórico	33
1. Factores externos de influencia en los procesos de cambio: el entorno.	33
2. Factores internos de influencia en los procesos de cambio.	37
3. El porqué de los cambios en los procedimientos contables. Una revisión.	44
4. Las explicaciones de la Teoría Positiva de la Contabilidad.	46
5. El papel de los SICI en el proceso de cambio.	53
6. La óptica de la Teoría Positiva de la Contabilidad.	57
Capítulo III - Marco de aplicación contable	67
1. Los sistemas contables como aplicación de la teoría.	67
2. La Contabilidad Directiva como aplicación de la Teoría General Contable.	70
2.1. Contabilidad Estratégica.	74
2.2. Contabilidad de Gestión.	76
2.3. Contabilidad Operativa.	77

	<u>Páginas</u>
2.4. Interrelación con otros factores de influencia en la organización....	78
3. Nuevos indicadores en el diseño de los sistemas de Contabilidad Directiva.....	81
4. Guía para el diseño de los sistemas de información contable.....	84
Capítulo IV - Marco conceptual de los procedimientos contables propuestos.....	91
1. Desde la distribución de costes al ABC: una revisión. Su conexión con el marco teórico propuesto.....	91
2. Procedimientos complementarios al diseño propuesto.....	106
2.1. Estructura del coste de los productos.....	107
2.2. Control, coste estándar y motivación.....	109
2.3. Conexión de los mismos.....	113
Conclusiones.....	117
Referencias bibliográficas.....	121

INTRODUCCIÓN

La idea genérica sobre la que versa el presente trabajo de investigación, nacida primero como intuición, y crecida luego al regazo de la literatura académica y las prácticas contables seguidas por muchas de las empresas más competitivas e innovadoras, gira en torno a la tesis que cada vez con más fuerza sostiene que los sistemas de información contable destinados a usuarios internos juegan un papel básico en la búsqueda de la excelencia empresarial, en cuanto constituyen un instrumento imprescindible para el cambio organizativo y el logro de ventajas competitivas. Una tesis que en consonancia con el «paradigma de utilidad para la decisión» enfatiza la importancia que los sistemas internos de información contable tienen para las empresas a la hora de afrontar los cambios estructurales, organizativos y productivos que en el mundo actual están teniendo lugar.

La polémica sobre la inadecuación de los sistemas de análisis de costes y rendimientos y la necesaria reorientación de los mismos es un tema de viva actualidad y clara plasmación en la literatura contable más reciente. El debate planteado hoy con total crudeza en las empresas de nuestro país surge en EE.UU. a finales de la década de los 80. En 1989 la Harvard Business School organizó un coloquio que reunió a ejecutivos, consultores y académicos de todo el mundo con el fin de analizar la crisis de competitividad, que invadía a EE.UU., motivada por la habilidad de los japoneses para fabricar productos de alto rendimiento y calidad a precios competitivos. Habilidad que se explicaba por la incorporación de las nuevas tecnologías y las nuevas técnicas de gestión a los procesos productivos, pero que, en nuestra opinión, obedece en mucha mayor medida a las innovaciones organizativas introducidas dentro de los sistemas de producción, entre las que se encuentran los cambios en los sistemas de información contable internos, y que son la fuente de importantes y sostenibles ventajas competitivas. De la adecuada interrelación entre las innovaciones técnicas y organizativas dependerá el nivel de consenso y por tanto el de inserción de las nuevas tecnologías en la organización y, en definitiva, el éxito de la empresa.

Las llamadas de atención sobre la posible obsolescencia de los sistemas de costes tradicionales puso de manifiesto la necesidad de investigar en nuevos procedimientos. Para Amat Salas (1991) esta exigencia responde fundamentalmente al desafío que los sistemas de costes tradicionales están recibiendo como consecuencia de

un entorno altamente competitivo y con una tecnología en continua evolución. Los cambios producidos a partir de los años sesenta sitúan a las empresas en entornos cada vez más abiertos, internacionales y dinámicos, en los que la competencia se intensifica y el cambio, especialmente tecnológico, es permanente y acelerado.

La influencia del medio externo en el desarrollo de las empresas es cada vez mayor. Ello trae consigo el que éstas adopten nuevas estrategias de desarrollo corporativo, cuyos pilares básicos son: la planificación estratégica, las estructuras formales y los sistemas de información y procedimientos (AECA, 1989). La redefinición de las estrategias empresariales y su proyección hacia el entorno se han de concretar en un plan estratégico, entendido como compromiso necesario por todos los miembros de la organización, formalizado mediante la utilización de contratos explícitos e implícitos, para alcanzar los objetivos y metas a largo plazo. Sobre esta base se apoyarán las ulteriores actuaciones, reajustes y desarrollos empresariales, incluidos los sistemas de información y procedimientos contables.

La utilidad de los sistemas de información y procedimientos contables para alcanzar los objetivos planteados, en un ambiente económico incierto, resulta incuestionable, ya que han de ser éstos los que, mediante la elaboración de informes sobre los valores reales o previstos que en cada momento alcancen los distintos criterios de medida de las variables del sistema de circulación económica, proporcionen datos acerca de la marcha de los mismos, facilitando la toma de decisiones para el ejercicio de acciones correctoras, así como el control del efecto sobre la gestión y los resultados de las decisiones anteriores a todas las personas de la organización que desde diferentes niveles ejercen su influencia en los procesos. Dada la utilidad de los sistemas de información y procedimientos contables para los diferentes niveles de decisión existentes en la empresa, la elección de su diseño, dentro de una comprensión económica de la empresa, basada explícitamente en el problema económico de la asignación óptima de recursos escasos, puede contribuir decisivamente a mejorar las asignaciones de dichos recursos, las cuales se regulan en la empresa mediante la formalización de contratos explícitos e implícitos. En definitiva, su contribución reside en hacer contratos más eficientes, que permitan incrementar la utilidad de las diferentes partes contratantes, teniendo en cuenta que la incertidumbre del ambiente y el coste de la información hacen imposible el seguimiento completo de los contratos y que, por tanto, de la elección de los procedimientos contables internos pueden depender los costes de la organización.

Este enfoque de la cuestión sitúa el trabajo que nos proponemos desarrollar en línea con la Teoría Contractual de la Empresa y, específicamente, con dos de sus más fructíferas ramificaciones: la Teoría de la Agencia y la Teoría Positiva de la Contabilidad. La orientación y el aliento necesarios, para llegar a buen puerto, los podemos encontrar en relevantes autores que han seguido esta línea de trabajo para explicar

con éxito la evolución de las instituciones. Así, para Coase «los costes de la organización dependen claramente de la eficiencia de los sistemas contables» (1990, p.11), o, explicándolo a la inversa, los fracasos económicos han sido consecuencia de una organización económica ineficiente (North, 1987, p.247).

Para Whittington, en su ensayo sobre Contabilidad y Economía, que recoge el «New Palgrave», las empresas de negocios tienden a ser cada vez mayores y más complejas, y sus sistemas contables han tendido a jugar un papel creciente, no sólo en la administración y control sino también en la planificación y toma de decisiones. Esto ha hecho que los contables fueran introduciéndose en campos que tradicionalmente eran del dominio de la economía y que los contables, naturalmente, centrasen su atención en la teoría económica, bien para orientar, o para justificar, los nuevos procedimientos. Esto ha sido mucho más obvio en el desarrollo de la contabilidad directiva, la cual está en clara conexión con la toma de decisiones y no está regulada por prescripciones legales. Más adelante añade que «sin duda, la más reciente contribución de la economía a la contabilidad de dirección ha sido la aplicación de la teoría de la agencia» (1991, p.13).

De acuerdo con estos planteamientos, el trabajo que presentamos se realiza con la pretensión de elaborar un marco teórico, que insertado en la realidad socio-económica en que opera, sea capaz de facilitar avances en el conocimiento que nos permitan explicar e incluso anticipar la práctica contable en el campo que nos ocupa. Constituye pues esta investigación, que hoy presentamos, el soporte teórico del que se han de poder extraer hipótesis contrastables empíricamente en posteriores trabajos actualmente ya iniciados, completando así el ciclo que bajo nuestro punto de vista debe guiar a toda investigación científica, construcción teórica-contraste empírico, en la idea que compartimos con Kaplan (1984a, p.391) de que «no sólo es apropiado, sino necesario entender los orígenes de las prácticas actuales, reflejo de las nuevas demandas de información para la planificación y el control, así como desarrollar una estrategia investigadora para cubrir estas nuevas demandas».

La investigación, globalmente planteada, se sitúa en línea con lo que Popper denomina «método deductivo de contrastar», lejos de los aledaños de la lógica inductiva como método de investigación. Una hipótesis sólo puede contrastarse empíricamente —y únicamente— después de que haya sido deducida y formulada a partir de una explícita teoría. De ella pretendemos ocuparnos en el presente trabajo. Sobre esta lógica de la investigación científica se apoya la Teoría Positiva de la Contabilidad, pues, tal y como señala Charreaux (1987), metodológicamente hablando, la teoría positiva se basa en el método hipotético-deductivo, para, a partir de un modelo simple de comportamiento y la toma en consideración del entorno contractual, aventurar conjeturas susceptibles de contrastación con la realidad, al objeto de corroborarlas o refutarlas.

Sin pretender entrar en el debate sobre cómo han de ser construidas las teorías, sí nos parece interesante destacar, justificando así nuestro trabajo, que la teoría es necesaria porque da sentido a lo que de otro modo podría ser inescrutable o sin significado en los descubrimientos empíricos. En definitiva, es necesaria porque es útil. Incluso en las primeras etapas de la investigación empírica, que puedan realizar los inductivistas más radicales, se halla siempre algún esquema conceptual o de clasificación. Al intentar comprender las observaciones, se produce un salto creativo de imaginación, a través del cual se construye una teoría para organizar y explicar los hechos.

Quizás en este sentido resulten elocuentes las palabras de Kuhn (1970), cuando, al explicar que está de acuerdo con Popper en que las teorías se deben inventar para explicar los hechos, señala que ambos enfatizan el íntimo e inevitable enredo de la observación científica con la teoría científica. No existen reglas para deducir teorías correctas de los hechos, ni teorías correctas o incorrectas, que se induzcan del todo. La teoría ha de asumir un papel unificador para organizar y explicar observaciones.

Ciertamente que es más complejo ofrecer explicaciones, y mucho más anticipaciones, desde una ciencia fluyente y cambiante como la nuestra, en la que incide especialmente el comportamiento de los individuos, pero es justamente para satisfacer esta exigencia para lo que ha evolucionado metodológicamente la Teoría de la Agencia, desde su enfoque originario en la literatura principal-agente, hasta el más positivista enfoque de la Escuela de Rochester, dentro del cual se encuadra la Teoría Positiva de la Contabilidad. Si bien el impacto de éste en la Contabilidad Directiva es aún incipiente, a través de la incorporación de percepciones asociadas a la existencia de contratos incompletos, costes contractuales, futilidad de los modelos formalizados, incorporación de juicios de valor y, sobre todo, racionalidad limitada, se han logrado importantes avances positivistas en el modelo general de agencia. Como resultado asistimos al desarrollo de análisis teóricos como el que presentamos, menos formalizados pero más realistas que los característicos del modelo principal-agente y que, mediante la incorporación de interesantes aspectos de las teorías del comportamiento y la información nos proporcionan nuevas razones, como el conocimiento y la innovación, a la hora de explicar por qué las empresas crean valor; así como una visión mucho más amplia de las relaciones contractuales en el ámbito de los procesos organizativos de la actividad económica.

Una vez expuestas las razones, a modo de justificación del tema elegido, que nos han llevado a profundizar e investigar los cambios que vienen produciéndose en los sistemas internos de información contable ante los nuevos requerimientos del entorno, deducimos como objetivo general el siguiente:

«Proporcionar un marco teórico adecuado desde el que poder explicar la evo-

lución de los sistemas de información contable internos en empresas que desarrollan su actividad en entornos competitivos».

En consecuencia, la investigación realizada, pensamos que constituye un intento de introducir y contrastar nuevas argumentaciones teóricas, para explicar la evolución de los procedimientos contables internos utilizados hoy en día, subrayando la importancia de los mismos como un instrumento imprescindible dentro del proceso organizativo orientado a la búsqueda de la excelencia. Constituye una aproximación teórica al análisis de los cambios en los sistemas de información contable internos y al papel por éstos asumido, desde la perspectiva que nos brinda la Teoría Positiva de la Contabilidad.

Quizás sea ésta la principal aportación del estudio, si tenemos en cuenta que la mayoría de los trabajos —todos en nuestro país—, inspirados en el paradigma de la Teoría Positiva de la Contabilidad, han centrado su atención en aspectos fundamentalmente experimentales del ámbito de la Contabilidad Financiera, aplicando procedimientos estadísticos para la contrastación empírica de sus proposiciones. Nuestro trabajo, ni se desarrolla en el ámbito de la Contabilidad Financiera, ni tiene como objetivo la contrastación de modelos formalizados con reglas bien especificadas para recoger datos y probar hipótesis. A nuestro entender, iniciar esta investigación con la contrastación formal de hipótesis, no nos hubiese permitido desarrollar el trabajo en los términos expuestos. Por lo que, aún siendo conscientes del inevitable enredo, al que anteriormente aludíamos, entre la teoría y la observación, hemos preferido iniciarnos con la fase de los argumentos.

En segundo lugar, aunque colateralmente, hemos pretendido aportar nuestro «granito de arena» a la clarificación de ciertos términos con los que aparentemente se parcela nuestra área de conocimiento, como Contabilidad Estratégica, Contabilidad Directiva, de Gestión, Estratégica de Dirección, etc, que no por muy utilizados, son precisos en su delimitación conceptual. Por otra parte y ya en el ámbito de aplicación contable, deseamos profundizar en el conocimiento de los procedimientos contables internos, que pueden resultar más adecuados en las organizaciones actuales, así como su conexión eficiente con los diferentes niveles de decisión, teniendo en cuenta las explicaciones dadas desde la teoría positiva de la contabilidad en cuanto a las causas que provocan los cambios en los procedimientos.

Finalizamos esta introducción, exponiendo siquiera a grandes rasgos la estructura del trabajo que presentamos. En el Capítulo I, y a modo de consideraciones sobre cuestiones importantes, hemos realizado, partiendo de la literatura académica existente, una revisión del estado actual de los sistemas de información contable internos tradicionales. A lo largo de los capítulos II, III, y IV hemos procurado cumplir con el objetivo general asignado al mismo, refiriéndonos no sólo a la explícita

teoría en la que nos hemos basado para explicar el comportamiento de los procedimientos contables internos, —capítulo II—, sino también al enlace conceptual de aquélla con las prácticas que se han observado como las más adecuadas para satisfacer los condicionantes de diseño expuestos —capítulo IV—. Y ello a través de un hilo argumental que necesariamente ha de pasar por el marco de aplicación contable —capítulo III—. Recorreremos, pues, a lo largo de estos tres capítulos, la cascada que va desde la construcción teórica a las herramientas básicas.

CAPÍTULO I - ESTADO ACTUAL DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE INTERNOS

El objetivo de este primer capítulo no es otro que presentar, a través de una revisión de la literatura, el estado actual de los sistemas de costes tradicionales, pues su estudio, además de lo instructivo que resulta, ofrece la posibilidad de iluminar los derroteros por los que ha de discurrir la investigación si se quiere solventar las limitaciones de los SICI e imprimir a su orientación futura un enfoque más racional.

Quizás la idea más generalizada sobre el estado actual de la contabilidad de costes tradicional se centre en el hecho de que ésta se encuentra en crisis, confundándose, tal vez, los síntomas con las causas y achacándose a la propia contabilidad de costes los problemas derivados de su mala utilización.

La complejidad y competitividad a la que han de hacer frente las modernas organizaciones han puesto en tela de juicio la oportunidad de algunas aplicaciones que de los sistemas de costes tradicionales se venían realizando, pues son muchos los casos en los que se sigue olvidando la imprescindible adecuación de los procedimientos al contexto en el que operan.

La encrucijada en la que se encuentra esta disciplina quedó plasmada por el profesor Johnson (1987) cuando señaló que, para acometer un trabajo que es ciertamente difícil, los directivos de procesos industriales automatizados están a merced de sistemas de contabilidad de gestión, que fueron diseñados y llevados a la práctica en un contexto tecnológico distinto.

La información puede dar una falsa idea de modernidad, ya que, aunque ésta se lleve a cabo, en caso de no adecuarse a cada contexto puede conducir a una contabilidad puramente de papel, porque los usuarios, a los que va destinada, pueden llegar a no consultar sus informes a la hora de adoptar sus decisiones. Para Johnson y Kaplan, hacia 1925, prácticamente todas las prácticas de contabilidad de gestión, hoy usadas, habían sido ya desarrolladas. Los últimos setenta años han sido identificados por dichos autores como un período de estancamiento en el que los sistemas de contabilidad de gestión fallaron a la hora de atender las necesidades de informa-

ción derivadas de las tecnologías modernas de producción y de la competencia global, y de esta forma llegaron a ser irrelevantes (Ezzamel, Hoskin y Macve, 1990). Bajo nuestro punto de vista, dicha irrelevancia se encuentra más relacionada con las limitaciones de los responsables de la implantación de los sistemas de costes que con los sistemas mismos. Los instrumentos y mecanismos de control, así como los medios para procesar y comunicar la información en las empresas actuales no se deben concebir de igual forma que los creados para empresas de hace treinta o cuarenta años, donde el entorno era estable, la competencia reducida, la propiedad y la gerencia unificadas, los productos con largos ciclos de vida y con altos componentes de mano de obra y materiales directos y las condiciones laborales muy diferentes a las actuales.

Es, en todo caso, este fuerte debate, desatado en los últimos años en torno a la contabilidad de costes, el mejor síntoma de su vitalidad.

I. Características de los sistemas de costes tradicionales

Los sistemas de costes tradicionales, tal y como se vienen enfocando, son aptos para ambientes en los que el proceso de decisión es poco complejo y la organización de la producción requiere coordinar tareas concretas y repetitivas en un entorno estable y en donde los productos alcanzan su etapa de madurez. En un contexto tal, los objetivos de la organización son claros y vienen definidos por la dirección, que además planifica y controla el comportamiento humano mediante el diseño de sistemas formales enfocados al control por excepción.

Lógicamente, los sistemas contables diseñados para empresas de las características que acabamos de describir, además de centrar únicamente su interés en el control de los costes de producción, puesto que con ello resolvían la mayor parte de los problemas que planteaba la toma de decisiones, se ocupaban de los aspectos que a continuación pasamos a detallar y que han sido determinantes del irrelevante papel que se les asigna por su falta de adecuación a las condiciones de las empresas actuales:

- a) Énfasis en los costes directos, lo que trae como consecuencia una serie de implicaciones relativas a prácticas como:
 - Los costes indirectos de cada centro se imputan a los productos, tomando como referencia el consumo de costes directos. Todo ello con el objetivo de facilitar la valoración de los almacenes.
 - Escasa atención a los costes de estructura por considerarlos poco relevantes con respecto al total de los costes de fabricación, siendo su criterio de

imputación al producto, en el mejor de los casos, muy aleatorio.

- El cálculo de los costes indirectos estándar de fabricación se realiza, en consonancia con lo anterior, en función de los consumos físicos o monetarios de materia prima o de mano de obra directa.
- b) Son sistemas enfocados hacia el registro de resultados financieros agregados y no hacia las actividades reales que producen dichos resultados.
- c) El control se basa en procedimientos y presupuestos contables, en los que prima la exactitud del tratamiento y procesamiento de la información frente a la elaboración de la información a su debido tiempo. Muchas empresas tienen un ciclo mensual para la información financiera. A esto hay que sumar el tiempo de preparación y presentación del informe, lo que hace que la información no esté disponible hasta dos o tres semanas después del cierre del período. En ese momento la información ya no es útil para la toma de decisiones.
- d) La explícita separación entre planificación —una vez al año—, información —a lo largo del período— y evaluación —al final del período—.
- e) La planificación se fundamenta en la determinación de objetivos específicos y cuantificados para cada centro de responsabilidad, así como en la definición de estándares técnicos y económicos, que permiten la valoración del producto.
- f) Los informes operativos suelen hacer responsables de los gastos a los directores de los departamentos, gastos en los que probablemente no han incurrido.
- g) Los criterios formales de evaluación de las inversiones se realizan a priori, sin una evaluación explícita posterior.
- h) Por contra, el control de los costes tiene lugar a partir de la información que facilitan determinados indicadores económico-financieros a corto plazo, primando el cálculo de las desviaciones técnicas y económicas y de los ratios, en detrimento de otros indicadores no financieros, que midan aspectos cualitativos de más difícil cuantificación. Además, el elevado nivel de agregación, que a veces se produce, hace que los informes sobre desviaciones se elaboren en los departamentos y no sea posible imputarlas a los productos, por lo que aquéllos se ven limitados como sistemas de información, para el aprendizaje y la mejora.

- i) La mayoría de los informes periódicos de resultados de cada departamento incorporan costes, que en realidad son consecuencia de lo sucedido en períodos anteriores (desviaciones en precio, en eficiencia de mano de obra, en maquinaria...), por lo que las decisiones, tomadas por cada departamento para mejorar los rendimientos, pueden tener consecuencias no deseadas para el resto de la organización.

Son diversos los autores que se han manifestado sobre la posible obsolescencia de los sistemas de costes tradicionales. Así para Howell y Soucy (1987) con los métodos tradicionales de la contabilidad de costes, se llega a obtener información inadecuada de la actividad empresarial. Lo que supone su invalidación para la planificación y el control de los procesos productivos actuales. Incidiendo en el tema Goodridge (1987,p.8) afirma que «las actuales prácticas sobre costes no son el molde real de las fábricas que cambiaron en los años ochenta».

Brimson (1986, p.25) llamó a los actuales sistemas de costes «barricadas que hacen más difícil la transición hacia factorías automatizadas», afirmando a continuación que estos sistemas no proporcionan a las compañías la suficiente información para manejar el tránsito hacia el futuro. En la 26 Conferencia Internacional de la American Production and Inventory Control Society, en New Orleans, el eminente Dr. Eliyahu M. Goldratt calificó a los sistemas de contabilidad de costes como «el enemigo número uno de la productividad» (Edwards and Heard, 1984, p.44).

Para Kaplan (1983) seguir usando el viejo modelo de contabilidad de costes en el nuevo entorno empresarial será, en el mejor de los casos, irrelevante y, con más probabilidad, contraproducente para la estrategia de producción de la empresa. Pero, tal y como ya comentábamos con anterioridad, el problema no se ha de centrar tanto en las limitaciones de los sistemas tradicionales, como en el derivado de su mala utilización.

Es evidente que un sistema de costes no se queda desfasado de la noche a la mañana. Las empresas españolas han tardado, sin embargo, treinta años en darse cuenta de que una herramienta de control y actuación tan importante se iba quedando obsoleta a pesar de sus posibilidades intrínsecas. Solo el miedo a sucumbir a la competencia les ha hecho despertar del anquilosamiento, en el que se encontraban sus estructuras organizativas y de control de la actividad económico-productiva.

2. La obsolescencia de los sistemas de costes. Causas

A continuación, vamos a tratar de conocer las causas que han determinado la obsolescencia de los sistemas de costes implantados para condiciones diferentes a

las actuales y que podemos resumir de acuerdo con Cooper (1989) en los factores explicativos que a continuación señalamos:

A) UNA MEJORA EN LA AUTOMATIZACIÓN

Cuando la mano de obra directa se utiliza como factor de imputación, la introducción de procesos de producción automatizados pueden hacer que el sistema quede desvirtuado. Con las nuevas tecnologías se utiliza menos mano de obra directa y, normalmente, se necesitan mayores soportes para programación e ingeniería. El coste de los productos fabricados con sistemas automatizados tiende a no absorber la suficiente carga de costes indirectos, mientras que los productos convencionalmente fabricados se cargan demasiado.

Nos encontramos en la actualidad, como consecuencia de este cambio tecnológico, con una situación en la que la mano de obra industrial no representa más que un pequeño porcentaje de los costes totales y, como contrapartida, los costes indirectos de producción son muy significativos. El desarrollo de procesos, completamente automatizados y controlados a través de la informática, ha hecho que el peso de los costes directos se vea reducido al coste de los materiales y de sus componentes y que la mano de obra se haya convertido en un factor de apoyo a las máquinas en forma de mantenimiento, reparaciones y control, no participando de forma directa en la generación de valor añadido en el producto.

B) CAMBIOS EN LA ESTRATEGIA COMERCIAL

La estrategia de penetrar en mercados selectos implica, generalmente, unos volúmenes de producción más bajos que si se dirigiese a mercados menos selectos o elitistas.

La mayoría de los sistemas de costes están diseñados para un único modo de producción y no diferencian a la hora de imputar costes indirectos entre estas dos clases de productos (elitistas y no elitistas). Por ello, cuando una empresa decide cambiar su política de producción, debe adaptar también su sistema de costes, pues de otro modo este devendrá pronto en obsoleto.

C) LA SIMPLIFICACIÓN DE LOS PROCESOS DE PRODUCCIÓN

Esto no supone que el sistema de costes quede automáticamente desfasado, pero sí que sea económicamente ineficaz. La introducción de nuevas filosofías y métodos en el campo de la producción, como el JIT, hace que no sean necesarios los innumerables cálculos y operaciones de sistemas de costes excesivamente complejos. La información es esencial para la empresa, pero un exceso de ésta burocratiza

demasiado las decisiones y entorpece la actuación. Ya no es el sistema de costes, sino la propia empresa la que queda obsoleta.

D) LA INTENSIFICACIÓN DE LA COMPETENCIA

Las empresas competitivas pueden aprovechar las oportunidades que brinda una errónea política de precios, basada en un sistema de costes desfasado. Si un producto se carga excesivamente de costes, siendo su margen de beneficios poco atractivo, la compañía puede renunciar a defenderlo frente al ataque de la competencia, cometiendo así un grave error.

De otro lado, un producto con un alto precio, debido a una sobreimputación de costes, puede atraer a competidores que no encuentran en ese precio una barrera a su entrada en ese mercado, ya que ellos sí saben lo que realmente cuesta, pudiendo así rebajar notablemente su propio precio de venta. Por el contrario, cuando una compañía se percata, tras revisar su sistema de costes, de que un producto suyo es realmente más rentable de lo pensado, puede actuar con políticas de descuentos, atención al cliente, etc., para evitar la entrada de competidores.

Otro aspecto a tener en cuenta es la presencia de la empresa en un mercado de alta o baja competencia. Un sistema de costes eficaz ha de tener en cuenta el grado de competencia, ya que puede estar reflejando beneficios ficticios. Se da el caso de empresas que consideran un producto como altamente rentable, cuando en realidad origina pérdidas. Incluso, compañías que descubren que sus competidores compran sus productos, los envasan de nuevo y los revenden en el mismo mercado. Y es que el precio de las primeras compañías, fijados en función de sistemas de costes des-
certados, es menor que el coste de producción en las firmas competidoras.

Otra cuestión a considerar es el tamaño de las empresas competidoras, normalmente en las pequeñas empresas con bajos volúmenes de producción la información sobre el coste unitario esta poco distorsionada, en cambio, las empresas grandes, con producción mixta en altos y bajos volúmenes, tienden en sus sistemas a promediar el coste, con lo que el precio de venta de las firmas competidoras puede ser irreal.

E) LA DIVERSIFICACIÓN DE LA LÍNEA DE PRODUCTOS

Si una compañía decide diversificar su producción para disminuir riesgos, debe modificar su sistema de costes, la localización de éstos y su imputación a la producción. Una compañía debe diferenciar el coste de cada uno de sus productos, porque, de otro modo, promediaría márgenes positivos y negativos y nunca sus políticas de actuación serían acertadas. Las señales que enviaría el sistema de costes serían erróneas y no darían capacidad para decidir qué línea de productos intensificar o qué línea abandonar.

F) LA REDUCCIÓN DEL CICLO DE VIDA DE LOS PRODUCTOS

Las etapas del ciclo de muchos productos se han quedado reducidas a las dos primeras: introducción y crecimiento (Baker, 1989). Antes de llegar a la etapa de madurez se han quedado obsoletos, ya que la introducción de nuevos y mejores productos es constante. Actualmente, cuando la competencia tiene éxito con un producto, éste se hace más obsoleto.

--- En épocas recientes, el presupuesto de I+D representaba una carga modesta en relación al coste global, pues el entorno se caracterizaba por: mercados en rápida expansión, clientes más orientados a la cantidad que a la calidad, recursos abundantes y de bajo coste y una administración más preocupada por elevar la cifra de ventas que por reducir los costes. Si el producto no llegaba a su etapa de madurez, se atribuía a que éste no era lo suficientemente bueno. En la actualidad, el acortamiento de la duración de la comercialización conlleva la incorporación de este tipo de costes en la explotación, lo que puede suponer, en algunos casos, entre el 70% y 90% del coste de los productos.

Un ciclo de vida reducido de los productos provoca modificaciones tanto en su estructura de costes, como en los procedimientos de cálculo utilizados. El coste del producto deberá integrar, además del coste de producción originado, los costes derivados de los estudios preliminares hasta su incorporación al mercado.

Según Philippe Lorino (1989), el 10% de los esfuerzos de control de gestión están consagrados a la fase de concepción, el 45% a la fase de producción y el 45% a la fase comercial, cuando la importancia de la apuesta económica se distribuye en sentido contrario.

G) LA AUSENCIA DE REGULACIÓN DE PRECIOS

Bajo una política de regulación y subvenciones, los precios y los márgenes de beneficio no son reales. Las oportunidades de ser competitivo son nulas. Basta con producir, porque la diferencia gasto-ingreso quedará cubierta por la subvención. Esta situación es mala para un mercado interno y desastrosa a la hora de enfrentarse a un mercado internacional. No hay información sobre los costes y la que hay está distorsionada, por lo que la capacidad de competir queda muy restringida.

Existen más factores que pueden provocar la ineficacia del sistema de costes, como la ausencia de mejoras tecnológico-informáticas en los métodos de cálculo y asignación..., pero tratar de reunir todos los factores, que pueden llegar a influir desde el entorno, es una tarea prácticamente imposible de realizar con exhaustividad, pues no hemos de olvidar la realidad fluyente y cambiante en la que nos encontramos.

De acuerdo con la profesora Gutiérrez Ponce (1991c) todos estos factores hacen que los sistemas actuales de costes deban replantearse, revisarse y rediseñarse. No se trata, por tanto, de lagunas, sino de definir nuevas filosofías para abordar los actuales problemas de nuestras empresas.

3. Las señales de insuficiencia

Observado el impacto en los sistemas de costes de los factores descritos, vamos a tratar de examinar los signos o señales de insuficiencia más visibles ante los que habrá que reaccionar. Hasta hace poco existía, si no abiertamente expresada sí implícitamente aceptada, una conciencia de autorregulación de los sistemas de costes. Sin esperar tal cosa, lo que sí se va a obtener del propio mecanismo es un cierto autocontrol, que va a emitir señales puntuales y concretas de sus errores de funcionamiento. Serán éstas las que orienten a la dirección en la corrección y reelaboración de sus sistemas de información contable internos.

La más clara señal de insuficiencia que puede emitir un sistema de costes obsoleto es su dificultad para explicar comportamientos relacionados con el ámbito externo e interno de la compañía. Si la labor esencial de todo sistema de información es proporcionar una base para la actuación directiva, no se puede entender que no dé respuesta o explicación a las actuaciones de los agentes en el mercado.

Así, un sistema obsoleto no puede explicar convenientemente los márgenes de beneficio. La dirección debería de poder dar una explicación sencilla sobre los márgenes de beneficios, si el sistema de costes —tanto en la asignación de costes directos como indirectos— fuera fiable. Este era el caso de un director de producción, que estando convencido de realizar un trabajo correcto y creyendo que un determinado producto era realmente competitivo, sin embargo no podía explicarse los costes tan elevados que se asignaban a dicho producto. De hecho, era el producto más rentable de la empresa, como así mostraría el nuevo sistema de costes aplicado años después. Era tarde, pues compañías competidoras ya habían lanzado productos similares.

Tampoco va a poder explicar las reacciones de los clientes ante subidas de los precios. Más concretamente: que no les preocupe que los precios que establecen sus proveedores suban. Evidentemente, los clientes nunca pedirán subidas del precio, pero, si no se sorprenden de un incremento, es que conocen más sobre los costes de la empresa suministradora que la propia empresa. Incluso se les ha podido dar la oportunidad de desarrollar sus propios productos o de informarse acerca de los costes de sus competidores.

Un ejemplo de todo esto es el caso de una compañía que confirmó que sus

precios eran demasiado bajos. Los incrementó hasta en un 25% y sin embargo su cuota de mercado no desapareció: el cliente pagó sin queja alguna y el volumen de ventas cayó mínimamente. El mercado confirmó la intuición del administrador de que la información, proporcionada por el sistema de costes, era errónea. Una empresa, que no sabe lo que realmente le cuestan sus productos, dejará de ser empresa en no demasiado tiempo.

Parecida situación puede darse en el caso de los presupuestos, solicitados por los clientes, previos al pedido. Si el grado de aceptación de las propuestas es difícil de explicar, podemos estar ante un sistema de costes obsoleto. A menos que el mercado sea ineficiente, la dirección debería poder estimar la competitividad de sus ofertas. Pero las ofertas de una compañía están generalmente basadas en la información sobre costes que consigue internamente. Si esa información es defectuosa, la empresa no podrá comparar sus ofertas con las de sus competidores.

Una señal inequívoca de que nos hallamos ante un sistema obsoleto es el hecho de que los departamentos de contabilidad estén gastando mucho tiempo en proyectos especiales. Es evidente que unas decisiones requieren información más detallada que otras, y es normal que los departamentos de contabilidad creen equipos especiales que estudian dichos proyectos. Si el sistema de costes cumple bien su función, suministrará gran parte de la información necesaria. Se dan casos de compañías, que tienen la mitad de su staff contable trabajando en planes especiales, alguno de los cuales se completa pasados varios meses. En el ambiente actual de competitividad y de cambios en los gustos de los consumidores, estos retrasos de tiempo en la toma de decisiones afectan, en gran medida, a la rentabilidad y a la propia existencia de la empresa.

Por último, señalar que la existencia de departamentos con sistemas de costes propios, independientes del «oficial», es un buen indicio para detectar la existencia de un sistema de costes oficial obsoleto. Esto se debe a que los mandos intermedios han perdido la confianza en ese sistema oficial y desarrollan el suyo propio. La utilización de ordenadores personales lo hacen más fácil. Ocurre que malos o complicados diseños pueden hacer aparecer rentables productos que, racionalmente analizados, dan pérdidas. Donde el sistema oficial usa la mano de obra, para asignar costes indirectos, los sistemas privados pueden utilizar otras bases. Donde el sistema oficial periodifica costes con un criterio, los sistemas privados los imputan con otro, etc.

Como resumen sobre las causas y señales de obsolescencia de los sistemas de información contable, concluiremos diciendo que:

- a) El razonar si un sistema de costes puede quedar obsoleto es tan sencillo como un planteamiento *if...then*. Si mi empresa decide mecanizarse, enton-

ces deberá dar menor importancia a la mano de obra como factor de imputación de los costes indirectos. Si mi empresa recibe una subvención a los precios, entonces deberá afinar en mis cálculos, para no caer en la identificación coste/beneficio y gasto/ingreso. Este razonamiento se aplicaría con todos y cada uno de los aspectos mencionados anteriormente y que Cooper identificó en su momento.

- b) El transformar, adaptar o cambiar el sistema de costes puede ser tan complicado como para organizar, desorganizar, acumular información inútil, etc. ¿Debe abandonarse la idea de la evolución del sistema y seguir como hasta ahora?. La respuesta es rotunda: continuar como hasta ahora supone desaparecer del mercado a un corto/medio plazo. La adaptación va a depender del compromiso de la dirección y de la capacidad de asimilación del resto del personal de la empresa.

4. Problemas derivados de la incorrecta utilización de los sistemas de costes

Probablemente, cuando un sistema de información contable muestra los síntomas señalados, puede ocurrir que estén en él influyendo las causas mencionadas y, en consecuencia, adolezca de alguno de los problemas que insistentemente vienen planteando diferentes autores y que vamos a tratar de agrupar, a modo de resumen, de los tres apartados anteriores, en torno a los siguientes epígrafes:

- Inexactitud en el cálculo del coste del producto.
- Información lenta, burocratizada y duplicada.
- Empleo abusivo del coste estándar.
- Atención excesiva al corto plazo.

4.1. INEXACTITUD EN EL CÁLCULO DEL COSTE DEL PRODUCTO

Tradicionalmente, la información suministrada por la contabilidad de costes se ha considerado útil para cubrir varios propósitos. Así por ejemplo el profesor Ripoll los resume en dos (1992c):

- a) Valoración de las existencias o inventarios de la empresa.

- b) Planificación, control y toma de decisiones.

Para el profesor Kaplan (1988, p. 61) las funciones de los sistemas de contabilidad de costes son las tres siguientes:

- a) Valoración del inventario para propósitos financieros y fiscales, localizando los costes periódicos de producción entre la producción vendida y la producción almacenada.
- b) Control operacional, generando feedback a los gestores de producción y a los de los departamentos de los recursos consumidos.
- c) Valoración individual del coste del producto.

Pues bien, teniendo en cuenta que han sido las consideraciones financieras las que han predominado en los últimos cincuenta años, sólo el primer objetivo es el que en la mayoría de las empresas se cumple con éxito. La valoración de existencias, basada en arbitrarias asignaciones de coste, utilizadas para los estados financieros y fiscales periódicos, reciben en general opiniones limpias de auditores e inspectores fiscales. La función interna de la contabilidad de costes se ha convertido en subordinada de la función de información financiera externa.

Las empresas usan las normas contables para la planificación y el control internos, no porque con ello apoyen la estrategia corporativa, sino porque son las elaboradas por el proceso político de regulación externa. Con las prácticas de contabilidad de costes guiadas por una mentalidad de información externa se puede comprender por qué ha habido tan poca innovación en el pensamiento y la práctica de contabilidad de gestión en los últimos tiempos, aún a pesar de contar con excelentes antecedentes en décadas anteriores¹.

Sin embargo, los sistemas diseñados para satisfacer esta necesidad externa no facilita el control del proceso y conduce a costes de producto no ajustados y distorsionados, resultando victimas las funciones más relevantes.

Es también en función de esta necesidad externa por la que muchas compañías han venido localizando sus costes, rutinariamente, en centros de coste, incluso cuando el centro tiene un escaso o nulo control sobre él. Esta práctica ha evolucionado porque, para valorar inventarios, todos los costes de la factoría debían ser cargados

¹ En este sentido se pueden consultar algunos trabajos sobre la evolución de la contabilidad de gestión. Entre ellos podemos citar: Johnson y Kaplan (1988), Vilar Sanchis (1989), Ezzamel, Hoskin y Macve (1990) y Ripoll Feltú (1992).

a los productos. Con los sistemas tradicionales, los costes indirectos se localizan primero en los centros de coste, para pasar a imputarlos a los productos a partir de un índice muy general e impreciso. De acuerdo con Kaplan (1988), podemos concluir señalando que el sistema de costes para una información externa no da medidas de actuación relevantes ni información del coste del producto.

En este sentido se manifiesta el profesor Vilar Sanchis (1989) cuando señala que la empresa se preocupa por acumular los costes directos con la mayor exactitud posible para cada tipo de trabajo, repartiendo posteriormente el resto de las cargas (indirectas) mediante algún procedimiento, más o menos subjetivo, más o menos sofisticado, pero basado, usualmente, en un reparto globalizado.

Con respecto a las bases de asignación de los costes indirectos, Kaplan (1984b) ya realizó una dura crítica a los sistemas de costes centrados principalmente en la utilización de la mano de obra directa. A lo largo del mismo analiza los problemas, que de ella se derivan, teniendo en cuenta la pequeña parte, que puede llegar a representar el factor trabajo en el coste del producto. Con posterioridad (1985, p.11) expresó que «nuevos sistemas contables serían necesarios en un medio en el que la mano de obra directa representa menos de un 10% en el coste total de la producción». Ahora nos encontramos con nuevas formas de organización de la producción. Estos sistemas no sirven para suministrar información relevante para la toma de decisiones sobre gestión empresarial, tanto sobre el coste total como sobre el coste de la unidad de obra de cada centro.

Con posterioridad Kaplan (1988, p.62) incide en el mismo tema, al indicar que «muchas compañías continúan usando la mano de obra directa para distribuir los costes indirectos, aún cuando la mano de obra supone o puede suponer menos del 5% de los costes totales contabilizados. Más aún los empresarios pueden utilizar un índice muy poco ajustado para imputar los costes indirectos a los productos, a pesar de la diversidad de sus procesos de producción».

Este fenómeno es más preocupante cuanto más innovadora es la empresa, lo que ha contribuido a poner cada vez más en entredicho el cálculo del coste del producto. Resulta muy ilustrativo el estudio realizado por Miller y Vollmann (1985) en su artículo «The hidden factory», sobre la evolución de los costes indirectos y la mano de obra directa en el valor añadido de algunas empresas norteamericanas en el período 1855-1975. En él se obtuvo que la mano de obra había descendido del 53% al 25%, mientras que los costes indirectos habían pasado del 47% al 75%.

Constataban, además, que todas las preocupaciones se centraban en la distribución de dichas cargas indirectas, basándose en los «outputs» o en la mano de obra, más que en las actividades estructurales que las determinaban.

Similar estudio realizó en nuestro país la profesora Gutiérrez Ponce (1990) en cien empresas de todos los sectores y terrenos del mundo empresarial, obteniendo como conclusiones que el 52% de las empresas reparten sus costes indirectos asignándolos a los departamentos y de éstos a los productos mediante un reparto globalizado. El 16% establece una base arbitraria de reparto, y el 21% no los reparte.

La empresas ya han empezado a reaccionar ante tal problema. La decisión de la RND División de Hewlett-Packard se ha convertido en un ejemplo a seguir. Antes de 1986 su sistema de costes era muy parecido al de otras empresas del sector, pero el período de contracción del mercado, unido a la intensificación de la competencia, le han conducido a la necesidad de innovar en el campo de la gestión de los costes. Empezó a ser evidente que su sistema de costes no reflejaba el verdadero coste del producto. Los costes indirectos de fabricación, que alcanzan el 30% del coste total, eran incorporados a los productos en función del coste de la mano de obra directa, la cual representaba entre un 3% y un 5% de los costes de producción y el 1% de los costes de inventario —coste notablemente inferior al que suponía el del consumo de recursos necesarios para imputarla—. La consecuencia fue que el sistema de información elaborado por los financieros perdió toda credibilidad. Los ingenieros y responsables de producción no creían en él. A partir de 1986 se introdujo un nuevo sistema, que tenía en cuenta no sólo los costes, sino los factores que los generaban y su importancia dentro del proceso. Al año siguiente de su implantación la mano de obra directa se consideró un concepto más de los costes generales de fabricación, imputándose su totalidad a los costes de la producción vendida. Llegaron a la conclusión de que la mano de obra no era diferente a, por ejemplo, la amortización. Hoy la Hewlett-Packard tiene implantado un sistema de costes por actividades aún sin explotar en toda su magnitud, pero del que los contables opinan que «ésta ha sido nuestra mejor inversión en los últimos cinco años» (Diard, 1992).

Resulta por tanto necesario seguir este consejo y atender a la creciente importancia de los gastos generales, debida tanto al incremento de la producción como al de las actividades de la empresa, ya que, en la actualidad, se les homogeneiza mediante tasas poco significativas, asignándoles al coste del producto a través de la mano de obra, con lo que, de nuevo, se desvirtúan todos los resultados. Si tenemos en cuenta que una clave importante de la competitividad de una empresa viene determinada por el conocimiento más exacto del coste de su producto, se habrán de tratar con más cuidado y esmero los factores que más influyan en su fabricación.

Otro de los múltiples problemas, planteados en este aspecto relacionado con la inexactitud del cálculo del coste de los productos, se refiere a la incorporación de los costes de diseño de los productos y plantas. Indicadores de costes, basados en la complejidad del producto o en los ciclos de tiempo y variables asociadas al sistema

de tiempos del proceso, ponen de manifiesto el encarecimiento de la fabricación de artículos complejos y de reducido volumen de producción. Los sistemas tradicionales fallan en la imputación simultánea de los gastos de preparación, control de calidad y supervisión a productos simples y complejos (Rodríguez, 1992).

Siendo el desarrollo tecnológico una característica esencial del actual entorno en el que la empresa desarrolla su actividad, los sistemas de costes, sin embargo, no disponen de indicadores adecuados del desarrollo en este aspecto, ya que la información relevante para su elaboración no forma parte de la que confeccionan las empresas. La tecnología en sí y la necesidad de información sobre las innovaciones no han tomado la importancia que se merecen.

El tratamiento contable de los gastos de investigación y otros activos intangibles, tan necesarios y característicos de una empresa que pretenda ser eficiente y competitiva, es inadecuado o ignorado por el sistema contable en muchos casos, al igual que resultan ignoradas otras partidas intangibles como la formación del personal, marketing prospectivo, costes derivados de cambios organizativos y de gestión, costes de introducción de nuevas tecnologías, etc.

En definitiva, el alcance de los modelos, ya no sólo de gestión sino también financieros, en muchos terrenos de gran importancia para la toma de decisiones, es muy limitado.

Estas ideas nos conducen de nuevo al artículo de Kaplan (1988, p.66) para quien cada uno de los objetivos, que persigue la empresa, requiere un tratamiento de costes diferente. «Ningún sistema simple puede adecuadamente responder a las demandas hechas por las diversas funciones de los sistemas de control. Mientras que las compañías pueden usar un solo método para captar sus datos detallados de las transacciones, el procesamiento de esta información para diversos propósitos requiere desarrollos separados y a la medida. Las compañías que tratan de satisfacer todas las necesidades de la información del coste con un simple y único sistema han descubierto que no pueden realizar importantes funciones de gestión adecuadamente. Más aún, los sistemas que trabajan bien para una compañía pueden fallar en diferentes ambientes. Cada compañía tiene que diseñar métodos que tengan en cuenta sus particulares procesos y productos».

Ante el problema planteado, se podrían aportar diferentes soluciones, sin embargo, como indica el profesor Vilar Sanchis (1989, p.85) «lo importante es que existen coincidencias en las causas que han originado estos planteamientos. Probablemente aún transcurra cierto tiempo antes de que los modelos actuales de costes se vean complementados por otros, que apenas se comienzan a definir». No se trata, por el momento, de investigar en nuevas técnicas más o menos sofisticadas, sino de iniciar nuevos enfoques y nuevas formas de abordar los problemas.

4.2. INFORMACIÓN LENTA, BUROCRATIZADA Y DUPLICADA

Generalmente, los sistemas de información contable han sido considerados como algo «administrativo» y poco útil para la obtención e interpretación de información estratégica y para la gestión de las plantas (Delgado, 1987).

En la actualidad, el suministro de esta información tan crucial y decisiva para el futuro de la empresa, tanto a largo como a corto plazo, se ve dificultado por la presencia de un triple perfil altamente perjudicial.

La información es lenta, los datos se suministran muy alejados de cuando sucedieron los hechos que los originaron, acentuando su falta de utilidad, las decisiones en la planta no pueden esperar al cierre mensual. Robert Kaplan, en una entrevista publicada en «Corporated Accounting», exhorta a los contables encargados del suministro de información a que calibren, controlen y por lo tanto, informen sobre las desviaciones en costes y beneficios durante el proceso, no «a posteriori».

Todas las organizaciones requieren un cierto tiempo para elaborar la información financiera. El retraso de los informes en algunos ámbitos puede resultar irrelevante. Pero, cuando esa información hace referencia a operaciones recurrentes de producción, descubrir con demora desviaciones en los materiales o en cualquier otro aspecto ya no tiene ningún valor, porque el sistema de control actuará siempre desfasado.

William Vatter (1950) ya apuntó que podía ser mejor obtener datos incompletos o imprecisos para los directivos, pero rápidos, que elaborar información completa, pero demasiado tarde, para que pudiera afectar a las decisiones o actuaciones gerenciales.

Los registros son útiles para la Dirección sólo porque sientan las bases para la toma de decisiones. Los departamentos contables de las empresas resultan demasiado caros, si se usan sólo para dar registro histórico de las transacciones y así medir el ingreso o la posición financiera a finales de año. Las decisiones directivas deben ser tomadas cuando pueden tener consecuencias, deben estar referidas a actividades futuras, deben ser rápidas cuando son necesarias, aunque la información disponible sea incompleta o defectuosa.

Cuarenta años después se sigue abundando en la misma idea. Como señala la profesora Castelló (1992), a un segundo plano debe quedar relegada la exactitud de la información —por cierto, mucho más exacta que en los años 50—, pues ésta será más útil en tanto en cuanto se genere con prontitud, aún cuando esta premura suponga una pérdida de calidad.

Quizás como causa y efecto de todo lo anterior emerge la burocratización de la información, materializada en la pretensión exagerada de medir y analizar contablemente todos los aspectos del proceso productivo y su posterior distribución. Esto complica extraordinariamente la recogida de datos. A ello contribuyen los dos factores siguientes:

- a) La excesiva utilización del formalismo contable que dificulta la comprensión de la información y su posterior transmisión por parte de los responsables de cada área. Además, este formalismo tiene un excesivo nivel de agregación, lo que hace que los sistemas sean inadecuados para el control. Por ejemplo, los informes de desviaciones se elaboran a nivel departamental y, de este modo, no pueden asignarse dichas desviaciones a los productos o lotes concretos causantes de esos resultados.
- b) La rigidez de los criterios utilizados en su elaboración.

Esto nos lleva a concluir que la información, generalmente, se presenta duplicada. Ya hemos hecho referencia a esta cuestión a la hora de hablar de las señales de obsolescencia (sistemas aparte del «oficial») y no vamos a insistir en ella. Sólo indicar que hay empresas en donde cada sección reúne ciertos datos para satisfacer al departamento de Contabilidad, pero utiliza otra información para calcular por sí misma los costes de los productos. Independientemente de cómo se calculen los costes en los departamentos, las cifras, que se manifiestan al exterior, son las del sistema «oficial» de contabilidad.

La homogeneidad y la rapidez de la información son fundamentales, tanto para evaluar la actuación de los departamentos, como para comparar cifras entre distintas compañías. Cuando los directivos no reciben información ajustada sobre la eficiencia y efectividad de las operaciones internas, la empresa se vuelve vulnerable a la competencia, incluso por parte de empresas más pequeñas. Estas empresas pueden llegar a ser más eficientes a causa de su especialización en un pequeño sector, con lo que su necesidad de información es menor y puede bastarse con un sistema tradicional de costes. (Johnson y Kaplan, 1988).

4.3. EMPLEO ABUSIVO DEL COSTE ESTÁNDAR

El coste estándar, tal y como se viene concibiendo tradicionalmente, mantiene una estrecha conexión con el movimiento de la Administración Científica. Solomons (1968, p.67) sostiene que nadie puede leer el famoso *Shop Management* de Taylor, de 1903, sin observar que muchos de los elementos esenciales del coste estándar están allí plasmados, incluyendo lo que quizás es la primera referencia a la dirección por excepción.

Uno de los objetivos del coste estándar, así concebido, suele ser minimizar desviaciones, por lo que su determinación suele presentar manipulaciones por los responsables de su ejecución. Para McNair, Mosconi y Norris (1988), la excesiva preocupación por las desviaciones trae consigo una pérdida de visión global de la situación, así como una posible pérdida de la creatividad, al dar por buenas las hipótesis de partida. También puede contribuir a una ralentización temporal en la puesta al día de los estándares y a un alejamiento de la posición de flexibilidad total y de inconformismo positivo que permitiría conseguir la excelencia.

Para Alvarez López y Blanco Ibarra (1992) los estándares constituirán una herramienta básica de gestión, siempre y cuando se contemple la posibilidad de discriminación tanto en la estructura como en las cuantías de los costes, es decir, que no se esté sujeto a una rigidez de una estructura de costes o a un importe determinado e invariable.

4.4. ATENCIÓN EXCESIVA AL CORTO PLAZO

El problema del corto plazo quizás sea una de las más importantes preocupaciones ante las que se enfrenta cualquier técnica de planificación. De aquí que la recomendación a gerentes y mandos intermedios sea la de tratar de introducir estrategias y objetivos a más largo plazo, creando sistemas de costes que sirvan a los mismos. Pero, en la actualidad, la presión sobre el rendimiento a corto plazo es muy grande. Quizás en otros tiempos era permisible la fluctuación de los ingresos, considerándose los años de pérdida de demanda como normales y no como una señal para disminuir los gastos en desarrollo de nuevos productos, marketing, u otros intangibles. Se reconocía que, para un negocio cíclico, un objetivo apropiado debía ser definido como una media respecto al ciclo completo. Ahora, un ejercicio con bajo rendimiento es el fin de un directivo. El horizonte hacia el que se están dirigiendo las actuaciones de los mandos intermedios de las empresas es el corto plazo. Al directivo se le remunera y motiva para alcanzar beneficios anuales. De este modo, se induce a que, por ejemplo, se oculte la obsolescencia del equipo para no incurrir en una nueva inversión que perjudique la situación financiera de la sociedad. Está más interesado en conseguir méritos propios que en llevar a cabo una política eficaz y duradera en su departamento.

La búsqueda del beneficio a corto plazo hace a la empresa aún más vulnerable. No es extraño encontrarse empresas que quiebran tras un ejercicio con abultados beneficios. Esta preocupación por el rendimiento a corto plazo de los centros de beneficios provoca el comportamiento disfuncional más dañino, llevando a los directores de las divisiones a reducir los gastos en inversiones discrecionales e intangibles. Cuando los objetivos de beneficios resultan difíciles de alcanzar, entonces los direc-

tivos intentan minimizar el impacto adverso en las ganancias a corto plazo, reduciendo los gastos en el desarrollo de productos y procesos, promoción, distribución, mejora de la calidad, aplicaciones de ingeniería, recursos humanos, relaciones con clientes y otros intangibles. El efecto inmediato de estas reducciones de gastos es la mejora de la rentabilidad de la división, pero ésta se consigue a costa de poner en peligro la posición competitiva de la empresa a largo plazo (Kaplan, 1984a).

Hayes y Adernathi (1980) analizaron las causas del declive industrial de los Estados Unidos frente al Japón. Como conclusión señalaron que una de las principales era el obsesivo énfasis en el resultado neto de la empresa, lo que trae consigo el sacrificio de inversiones necesarias para alcanzar la competitividad de la empresa a largo plazo.

Pues bien, tras el análisis del conjunto de problemas expuesto podemos concluir que de la capacidad innovadora de una empresa puede depender la excelencia o el fracaso.

En nuestro innovador y tecnológico medio las cosas cambian demasiado rápidamente, la competencia intenta constantemente hacer nuevos y mejores productos en mercados cada vez más saturados. Disponer de sistemas contables que detecten las operaciones ineficientes cuando algunos productos pueden resultar inservibles, no parece lo más adecuado para enfrentarse al entorno actual. Cuando el entorno es cambiante y los márgenes estrechos, basar las decisiones en información inexacta, lenta y burocratizada puede poner a la empresa, en un momento, fuera de los negocios. Las operaciones ineficientes han de ser detectadas antes por los individuos que por la información contable, éstas no han de llegar a la misma. La información contable ha de provocar la superación y nunca la limitación. El principio de excepción debe dar paso al principio de mejora continuada.

Pues bien, una vez introducidos en el estado actual del tema que nos ocupa, a continuación trataremos de exponer el marco teórico bajo el que, desde nuestro punto de vista, se puede explicar el comportamiento de los SICl, así como el importantísimo papel que éstos juegan en los procesos de cambio organizativos.

CAPÍTULO II - MARCO TEÓRICO

Examinado el actual estado de la cuestión, del que se desprende la necesidad de inminentes cambios, trataremos de desarrollar en este capítulo, bajo la dependencia de una explícita teoría y partiendo de los factores externos e internos, que ejercen su influencia en el desarrollo corporativo de las organizaciones, los argumentos en los que nos basamos para explicar las causas que originan la necesidad de que los sistemas de información contable internos cambien, así como las variables y la forma en la que con ellos se relacionan. Mediante la exposición de este segundo capítulo, pretendemos desarrollar y enlazar la teoría, en la que nos hemos basado, con la explicación, bajo sus postulados, del papel asumido por los SICI en los procesos de cambios organizativos.

I. Factores externos de influencia en los procesos de cambio: el entorno

Dada la importancia del entorno como factor de influencia en la organización y con el fin de poder incorporarlo al modelo explicativo propuesto sobre los cambios en los procedimientos contables, nos ha parecido conveniente hacer una rápida descripción de las características del mismo que más impactarán en el diseño organizativo de la empresa y, en consecuencia, en los sistemas de información contable internos. Pues cuanto más complejo es el entorno más debe ajustar la organización su estructura interna y sus procesos para mantenerse o incrementar su eficiencia (Osborn y Hunt, 1974, p.231).

En general, las empresas se han movido hasta fechas recientes en entornos estables, en los que el proceso de decisión era relativamente sencillo. El entorno actual crea nuevas dificultades, al tiempo que abre nuevas oportunidades. Es preciso diseñar las estrategias adecuadas, que permitan a las empresas aprovechar las ventajas del nuevo contexto, en el que desarrollan sus actividades, para mejorar su posición competitiva. Ello trae consigo necesidades de nueva información y cambios sustanciales en la ya existente. Cuando la incertidumbre aumenta, esa tecnología para crear armonía, que puede llegar a ser el sistema contable, ha de reformularse (Cooper, 1980).

En este sentido, traemos a colación las palabras de Balada Ortega (1992) cuando señala que «en el entorno actual en el que el cambio tecnológico es muy importante, la competencia interior y exterior muy fuerte y las capacidades de los sistemas de información están en expansión, los Sistemas Contables deben adecuarse para proporcionar a la dirección una información útil con la que llevar a cabo el control de todos los procesos, el cálculo del verdadero coste de los productos y la evaluación del rendimiento».

... Examinemos, a grandes rasgos, las características de ese entorno, en el que desarrollan su actividad las organizaciones empresariales, para poderlas proyectar en el interior de la empresa y tratar así de obtener su mayor potencial como generador de nuevas oportunidades.

A) INESTABILIDAD

Hablar de inestabilidad en una época de crisis quizás no sea lo más adecuado. Sería más correcto hablar de incertidumbre. El entorno, en el que se mueven las empresas, ha obligado a los directivos a flexibilizar cada vez más la organización de sus correspondientes compañías con el fin de adaptarse mejor y más rápidamente a los numerosos cambios actuales, incluyendo los sistemas de información y control internos, como instrumentos fundamentales a la hora de llevar a cabo una buena gestión. Por ello, se produce un continuo proceso de ajuste que permita competir en un ambiente económico incierto. Algunos de los factores, que influyen en las empresas desde el exterior de las mismas en relación con esta incertidumbre, los podemos resumir en los siguientes:

- a) Imprevisibilidad en el dinamismo de los gustos y necesidades de los clientes, en la legislación, en los avances científicos, en la competencia, proveedores de suministros, etc.
- b) Complejidad y hostilidad del mercado. Es evidente que el entorno, en el que se desenvuelve la empresa, es más agresivo y hostil que en cualquier otro tiempo precedente.
- c) Continua negociación para la determinación del precio de los recursos productivos, tanto de materias primas, como de personal, recursos financieros, tecnología, etc. Estos aspectos se pueden imputar al mayor poder de negociación de los suministradores de recursos: O.P.E.P., sindicatos, multinacionales, ...
- d) Cambios sociales y políticos acaecidos en los últimos años. La dedicación al trabajo y el deseo de asumir más responsabilidades son valores a la baja

respecto a las expectativas de tener más ocio y autonomía. Nos encontramos ante el fenómeno denominado como la «edad del alto consumo de masas».

B) AUMENTO DE LA COMPETITIVIDAD INTERNA Y EXTERNA: INTERNACIONALIZACIÓN Y GLOBALIZACIÓN DE LOS MERCADOS

La sociedad actual se caracteriza, en el aspecto económico, por una gran rapidez en la evolución tecnológica, lo que unido a su capacidad de transferibilidad a cualquier país, junto a la creciente movilidad de los capitales, ha originado una internacionalización¹ de los mercados y el consiguiente incremento de la competencia a nivel mundial.

El término globalización, aunque más actual, se usa de forma indistinta para designar lo anteriormente definido. En efecto, estamos observando cómo, en la actualidad, esta internacionalización y globalización han provocado una gradual liberalización de las importaciones y de las inversiones extranjeras. La incorporación de España al Mercado Común Europeo supone el hecho más puntual, que compone ese carácter de globalización de la Economía. Los compromisos españoles en materia arancelaria han supuesto el desarme pleno del mercado español frente a los productos provenientes de la CEE.

La progresiva y creciente penetración de las empresas multinacionales ha implicado la reducción de los precios y de los márgenes para seguir manteniendo, en el mejor de los casos, la misma cuota de ventas en el mercado. Se hace vital para la empresa aumentar su grado de competitividad, buscando una mayor eficiencia en su producción.

Por consiguiente, la empresa se enfrenta a una situación altamente competitiva, que es preciso controlar para asegurar la buena marcha de la organización. Las empresas deben hacer frente a una aceleración sin precedentes de ciclos de innovación, con el fin de obtener ventajas competitivas potenciales. Los elevadísimos gastos en I+D, cada vez más necesarios para la supervivencia de la empresa, requieren poseer una considerable participación en el mercado, para asegurar su total amortización. Ello puede conducir a una situación competitiva amenazante, en la cual sólo

¹ Según los Ministerios de Ciencia y Tecnología de la OCDE el término internacionalización se define como «un amplio conjunto de procesos y relaciones, como resultado de los cuales economías nacionales que antes estaban separadas se han convertido en económicamente interdependientes e interrelacionadas en un grado sin precedente. Estos procesos incluyen exportaciones e importaciones de bienes y servicios, flujos de inversión directa y capital financiero, flujos de tecnología incorporada y no incorporada, movimientos internacionales de personal capacitado y flujos de información transfronterizas» (OCDE, 1987).

las empresas que sean flexibles y reactivas a las presiones de los competidores podrán sobrevivir. En este sentido, se viene observando un conjunto de nuevas tendencias entre las que se pueden destacar:

- a) Crecimiento del volumen de I+D trasladado por empresas extranjeras a países distintos del de origen.
- b) Aumento de la relación entre empresas extranjeras y las instituciones nacionales de investigación.
- c) Incremento de la colaboración internacional entre empresas en I+D.
- d) Crecimiento del intercambio de tecnología entre compañías de distintos países.

Según Cañibano y Sánchez (1992) se empieza a institucionalizar el término «tecnoglobalismo» como una metáfora para representar el carácter crecientemente internacional de la innovación y de la I+D industrial.

C) VERTIGINOSA EVOLUCIÓN TECNOLÓGICA

Cuando hablamos de avances tecnológicos nos referimos tanto a la evolución en el producto final como a los procesos productivos que lo hacen posible. Se diseñan centros de producción más flexibles y versátiles con tendencia a reducir los tiempos de preparación o reconversión, a través de la introducción de nuevas tecnologías de proceso más automatizadas y de mayor precisión, así como la subcontratación de servicios y operaciones a empresas auxiliares. El cambio tecnológico es continuo y ello permite que se puedan introducir nuevas tecnologías de proceso (robótica, CAD/CAM, almacenamiento automatizado), de materiales (cerámica, plásticos, fibras...), y de productos (biotecnología, telecomunicaciones, informática...). Todo ello representa nuevas posibilidades en cuanto a la competitividad de la empresa.

Hemos descrito las causas que han originado el dinamismo y la rápida evolución que caracteriza al entorno actual. Estos factores externos, que, en principio, pueden representar una amenaza, pueden y deben ser aprovechados por las empresas para mejorar su posición competitiva. Se abren nuevas oportunidades de mercado generadas por las características del entorno aludidas. Para beneficiarse de estas oportunidades las organizaciones pueden extender sus actividades mediante un proceso de crecimiento interno (desarrollo de productos y de mercados como consecuencia del cambio de estructura y de la creación de una capacidad productiva nueva) o externo (crecimiento de las magnitudes de la actividad económica empresarial me-

diante políticas de fusiones, adquisiciones y control de empresas, o bien por medio de acuerdos de cooperación y alianzas), pudiendo optar en cada una de estas modalidades por la expansión o la diversificación.

En general, podemos concluir con respecto a estos factores, que, debidamente aprovechados, se podrán convertir en los factores clave externos que contribuyan al éxito empresarial. Las modificaciones, por ellos suscitadas en el entramado de relaciones contractuales que rigen a la empresa, hacen inevitables la aparición de cambios sustanciales en el diseño organizativo, por lo que su adaptación a las condiciones expuestas parece ineludible si lo que se desea es seguir compitiendo en el citado entorno, aprovechando al máximo la potencialidad del mismo y alcanzando así el ansiado éxito empresarial. La puesta en práctica de esta adaptación del diseño organizativo al entorno se realizará de tal forma que nos permita buscar las nuevas oportunidades que se produzcan en el mismo. Sólo así se producirá la interacción deseada con el exterior.

El Sistema de Información contable interno, como instrumento de control, ha de proporcionar a los miembros de la Organización señales que identifiquen nuevas oportunidades. El sistema ha de ser capaz de sorprendernos. «Las empresas que triunfan son las que han sabido adaptarse, transformarse rápidamente bajo el rigor de los tiempos, que han sabido encontrar en la madeja de soluciones posibles, el hilo de la supervivencia, es decir de la vida» (Fauvet y Fourtou, 1985, p.96).

Para cerrar este epígrafe y enlazar con el siguiente nos ha parecido oportuno incluir algunas de las palabras pronunciadas por Laurent Fabius en 1982 a raíz de unas jornadas cuyo objetivo era clarificar la situación de las ciencias de la organización:de la cualidad de las relaciones, entre la innovación técnica y la innovación en el dominio de la organización, dependen a su vez la productividad y la eficacia de las empresas y las administraciones, el éxito en la inserción de las nuevas tecnologías y la mejora del consenso social.... El cambio técnico debe estar estrechamente asociado al cambio organizativo, en una dialéctica permanente. El éxito de los japoneses se debe tanto, si no más, a su capacidad organizativa que a su capacidad técnica.

2. Factores internos de influencia en los procesos de cambio

Una vez estudiada la influencia que los factores externos ejercen sobre las empresas, así como sobre la tarea de contribuir a alcanzar la competitividad, analizaremos aquellos factores que, desde el interior de la empresa, también se deben de tener en cuenta.

Pero ¿qué significa hoy en día ser competitivo? A nuestro entender, dicho térmi-

no es indisoluble de la idea de excelencia, unida a la obtención de las cotas máximas posibles de eficiencia y eficacia por parte de una organización, de tal manera que podremos decir que una empresa tiene éxito en la medida en que es eficaz y eficiente. Concretar una definición de competitividad entraña cierta dificultad, en parte debida a la ambigüedad derivada de la multiplicidad de variables y factores relacionados con ella. Según el documento nº 4 de la Comisión de Principios de Organización y Sistemas (AECA, 1988) por competitividad se entiende la capacidad de una organización para obtener y mantener sistemáticamente unas ventajas comparativas que le permitan alcanzar, sostener y mejorar una determinada posición en el entorno socioeconómico en que actúa.

Para Lesca (1992, p.14) «la empresa es competitiva cuando es capaz de mantenerse de forma duradera y voluntarista, en un mercado competitivo y evolutivo, obteniendo un margen de autofinanciación suficiente para asegurar su independencia financiera y los medios de su adaptación».

Comenzamos reconociendo la importancia que en estos últimos años se ha dado a la búsqueda de condiciones, ante las cuales las empresas logran el éxito. Desde la aparición de la obra «En busca de la excelencia» de Peters y Waterman, uno de los temas de actualidad ha sido volver a hablar de los factores que definen el éxito y, por consiguiente, la competitividad de las empresas.

Para algunos autores una organización tiene éxito en la medida que es eficaz. Y es eficaz en la medida que consigue sus objetivos (Barnard, 1938). A tal fin, es preciso establecer un correcto planteamiento de los mismos. El punto de partida de este modelo por objetivos es su determinación, y a partir de ahí se podrá observar si son o no alcanzados. En principio no parece probable que por el hecho de que la empresa defina los objetivos, éstos vayan a ser asumidos por todos los individuos relacionados con ella. De acuerdo con Lawson (1978), no sólo el planteamiento de los objetivos es el factor decisivo para alcanzar el éxito empresarial, la pura sencillez lo hace irreal. Pero, incluso más, ¿tiene la empresa objetivos en sí misma, o son más bien los grupos, que confluyen en ella, los que los poseen?

Así por ejemplo, planteados los objetivos de acuerdo con esta segunda premisa, en la que se da entrada al «enfoque de los grupos participantes en la organización», en un estudio empírico realizado por Oriol Amat (1992) sobre cooperativas, los objetivos señalados por los diferentes grupos no fueron coincidentes. Para el citado autor no se puede dar la misma importancia a todos los objetivos de todos los colectivos, teniendo que establecer una prioridad. Los objetivos de la entidad emanarán del proceso de negociación que se establece entre los grupos, en torno a la cual se ha de plantear la confluencia de intereses. De la negociación de todos los grupos o partes contratantes con la empresa, tanto externas (proveedores, acree-

dores, accionistas y clientes) como internas (empleados y directivos), surgirán acuerdos y medios (contratos y tecnología contractual) que garanticen su cumplimiento y conduzcan a la empresa a la consecución de los objetivos consensuados.

Entre los objetivos planteados por los diferentes grupos, que confluyen en las empresas observadas por el profesor Amat, se incluye el de obtener una información adecuada, tanto cualitativa como cuantitativa. Información es poder. A través de ella es más fácil alcanzar el resto de sus objetivos, constituyéndose, por tanto, en uno de los factores clave para el éxito de la empresa, al que se ha de incluir en el acuerdo cooperativo. En este sentido, Humbert Lesca (1992) reúne los factores, que constituyen las posibles pistas, para desarrollar la capacidad de adaptación de la empresa en tres grupos:

- a) Con respecto a las personas:
 - la motivación y la adhesión al proyecto de empresa
 - la formación y la competencia de los miembros de la empresa
 - el estilo de dirección y las características de los directivos
- b) Con respecto a la organización:
 - el grado de descentralización
 - el número de eslabones jerárquicos
 - la cultura de la empresa
 - la capacidad de innovación
- c) Con respecto a la información:
 - la capacidad de escucha prospectiva de la empresa frente al exterior
 - la eficacia de la comunicación y de la circulación de las informaciones en la empresa
 - el grado de desarrollo de los instrumentos de dirección y gestión
 - la capacidad de la empresa de movilizar las informaciones justo a tiempo.

Para Bueno y Morcillo (1990), el éxito de la empresa se produce por la acumulación e integración de una serie de factores, de distinta naturaleza y origen, pero que provocan la situación ideal perseguida por la empresa.

Los factores internos, que para los citados autores, se han de tener en cuenta en este concepto multidimensional de eficiencia son los siguientes:

1.- Espiritu innovador y actitud estratégica: representa la capacidad de adaptarse a los cambios del entorno. Así, las empresas deben planificar su estrategia de innovación de forma que se obtenga el mayor rendimiento posible del esfuerzo tecnológico. La innovación se plantea en sentido amplio, englobando la innovación en el terreno de los productos y los servicios lanzados al mercado por la empresa y la innovación en el terreno de los métodos utilizados por la empresa para la producción de sus servicios y productos. Para ser innovadores hay que adelantarse a los deseos de los clientes, para ello hay que estar pendiente del entorno. Así se alcanzará la competitividad.

2.- Estilo de dirección flexible, creativo y profesionalizado: como consecuencia de esa actitud estratégica de la que antes hablábamos. El estilo de dirección de la empresa moderna debe centrarse en una política que permita la adaptación fácil y permanente a un entorno continuamente cambiante. La capacidad de las empresas, para captar los cambios externos y enfrentarse a ellos, será la nota que las diferencie.

3.- La misión de la empresa y una cultura organizativa integradora y participativa: conocida y asumida la misión de la organización, comienza el proceso de planificación estratégica necesario para conseguir los objetivos. Es muy importante la participación de todos los miembros de la organización en la definición de los objetivos y así conseguir su identificación con ellos. De esta forma, una vez motivado e incentivado todo el personal de la empresa y conocida su habilidad y formación, la consecución de las metas propuestas se hace más fácil. A ello hay que unir el que todos tengan alcance a la información y puedan realizar un control más eficiente ante cualquier desviación del camino del éxito. Se hace necesaria la implantación de mecanismos de coordinación interpersonal, tanto formales como informales, que faciliten la transmisión y comunicación de la información.

4.- Una organización eficiente y adaptativa: la estructura organizativa, centrada en una gestión horizontal, es utilizada cada vez por más empresas que persiguen la eficacia, dejando atrás la gestión vertical propia de las organizaciones jerarquizadas y poco innovadoras. Esta organización estructural pretende ser eficiente en su gestión, rápida en sus decisiones y flexible, de manera que pueda adaptarse lo mejor posible a los requerimientos de la estrategia competitiva.

5.- Calidad de los productos y de la gestión: hoy en día, una de las ideas principales, en la que se apoya la competitividad empresarial, es el desarrollo de la calidad en su sentido más amplio. Cada vez son más los contratos que incluyen requisitos de calidad, desde el simple registro de los costes de desperdicios y reproceso hasta programas completos sobre el coste de calidad. El valor de un programa de calidad viene dado por su capacidad para aumentar la satisfacción del cliente y los resultados. El reto de toda empresa en estos momentos es conseguir los niveles requeridos de calidad con el mínimo coste de calidad. A través de los resultados obtenidos por algunas empresas, que han implantado programas de calidad total, se ha podido contrastar que los costes totales de fabricación disminuyen al decrecer la incidencia de los defectos. Resulta menos caro fabricar un producto bien la primera vez que utilizar procesos de fabricación y diseño, que necesiten un proceso de detección de los bienes defectuosos y una corrección de los mismos.

6.- Capacidad de innovación: la incorporación de nuevas tecnologías produce numerosos efectos positivos para la mejora del nivel de competitividad de la empresa. La innovación puede darse tanto en el producto, en cuyo caso incide sobre la diferenciación de la empresa o en el proceso, reforzando la ventaja de costes. En todo caso, su potencial está combinado con el nivel de comunicación de la información en la empresa: entre la empresa y su entorno y en el seno de la misma. De ahí el aserto de que la fuente más fecunda de innovación es la P (pillaje) y la D (desarrollo), que consiste en estar atentos a las innovaciones de los competidores para apropiárselas y, a partir de éstas, ir más lejos, es decir innovar a su vez.

7.- Orientación al mercado, al cliente: la empresa deberá saber hacer una segmentación adecuada de los clientes, del mercado, definiendo así el «campo estratégico» en que puede moverse competitivamente. Conseguirá entonces orientar sus actuaciones hacia las necesidades de su mercado.

En el sentido expuesto en los últimos apartados se han manifestado Cooper y Kleinschmidt (1987) cuando, partiendo de una revisión de la literatura realizada, señalan que el éxito en la innovación depende de una serie de factores tales como: estrecha relación entre los proyectos y las necesidades del mercado, esfuerzo efectivo de marketing, que permita diferenciar de forma ventajosa el producto de cara al cliente, fuerte comunicación interna, efectiva utilización de la tecnología y de los conocimientos científicos externos, papel que juegan los individuos clave de la organización en el apoyo de los proyectos de I+D y una rápida introducción en el mercado.

8.- Solvencia y autonomía financiera: el poseer independencia financiera traerá consigo una cierta libertad estratégica. Como consecuencia, se podrá emprender acciones dentro de un plan concreto, que responde a la absoluta voluntad de la

empresa. Es importante, según esto, tener una estructura equilibrada del pasivo, porque procura un amplio margen de maniobra a la vez que reduce cargas financieras a la empresa. Viene a ser una forma de reducir costes, invirtiendo fondos de la propia empresa y dejando de lado el endeudamiento a costa de fondos ajenos.

9.- Productividad elevada y costes competitivos: se ha planteado en numerosas ocasiones la reducción de costes imputable al aumento de la productividad como fuente fundamental de competitividad. El que una empresa actúe con unos costes inferiores a los de sus competidores es una cuestión esencial para poder ganar la mayoría de la clientela de ese sector. Además para seguir siendo competitivo, los costes ajustados a la inflación deberán tender continuamente a la baja. La vigilancia es esencial, porque es muy difícil recuperar la competitividad en costes, una vez que se ha perdido (Ames y Hlavaceck, 1990).

10.- Importancia y calidad de la información: un sistema de información, que evolucione en sintonía con el resto de los factores clave expuestos y que posea la suficiente flexibilidad para adaptarse y seguir suministrando información útil, eliminando todo síntoma de obsolescencia, constituye un importantísimo valor estratégico, convirtiéndose así en uno de los factores clave para mantener la competitividad.

Los sistemas de información deben hacer referencia a diferentes aspectos: a la evolución del entorno global: tecnológico, sociocultural, político, económico..., a la evolución del sector: mercado, competidores, proveedores... y a la evolución de la propia empresa: aspectos comerciales, financieros y productivos, entre los que podemos señalar: procesos, productos, recursos humanos, sistemas de planificación y control y, en general, a toda la estructura de la organización. La información alcanza así un importantísimo papel en el análisis de la eficiencia organizativa, desde una perspectiva omnicomprendensiva e integradora de todos sus aspectos determinantes. Esta perspectiva global de la eficiencia nos da una idea aproximada de su carácter complejo y subjetivo, de ahí las dificultades a la hora de definirla². Para de la Fuente Sabate (1990, p.43) el criterio o criterios de medida no deben centrarse en el análisis de aspectos aislados (generalmente económico-financieros), sino que deben integrar índices relevantes tanto para la diversidad de grupos integrados en la organización, como para los objetivos del estudio que se piensa realizar. Las medidas de la eficiencia, por lo tanto, han de ser —fundamentalmente— de carácter múltiple o multiatributo, englobando aspectos tanto económicos, como laborales o sociales.

² Dada la amplitud de conceptos a la hora de definir la eficiencia se propone la formulada por Robbins (1987, p.51) para quien la eficiencia se concibe como el grado en el que las organizaciones alcanzan unos objetivos en relación a los medios utilizados, reflejando dichos objetivos el reparto de poder entre los grupos participantes en la misma y el interés del evaluador.

En este último sentido, es en el que adquiere un papel preponderante la contabilidad, en cuanto que asume como papel principal el brindar una información económica referida a la eficiencia, con que se han utilizado los diferentes recursos a través de la correcta medición de los ingresos, costes, beneficios, rendimientos y márgenes propios de las diferentes funciones, actividades, líneas y productos o acciones específicas, a lo que se agrega la posibilidad de medir, incluso, el desempeño de los distintos responsables, conforme al grado de segmentación técnica o económicamente necesaria, posible o conveniente, que se haya impuesto en el ente, para hacer posible la toma de decisiones. Alcanza un papel útil en la dirección y administración de las organizaciones empresariales y de las haciendas no lucrativas (Osorio, 1992).

Por otra parte, la tecnología de la información influye en las distintas estrategias de la empresa, pues reforzará las ventajas competitivas, que traen consigo dichas estrategias. Actualmente, disponer de esta tecnología de la información es un valor diferencial respecto a los competidores y la base para asegurar el crecimiento de la empresa.

Obtener, pues, información que mitigue los problemas derivados de la pérdida de eficiencia, puede suponer un elemento clave para el éxito empresarial. Frente a la complejidad del entorno sólo sobrevivirán las empresas que hayan aumentado su calidad de la información. El papel, que dentro del sistema de información ha de jugar el sistema informativo contable en la evaluación de la eficacia y eficiencia de la organización, resulta insustituible.

El valor de la Información aumenta en épocas de incertidumbre. Para sobrevivir en ella, la empresa debe integrar la información en sus productos, sus servicios y sus decisiones.

En consecuencia con lo hasta aquí expuesto, podemos señalar que el éxito no surge espontáneamente sino que procede, radicando ahí su dificultad, de un continuo esfuerzo del personal de la empresa hasta lograr la interacción entre factores del entorno y factores propios de la organización, factores externos y factores internos, que ejercen su influencia en el desarrollo corporativo, derivando en su acoplamiento y desencadenando una serie de relaciones entre los diferentes agentes económicos, a través de las cuales, se ha de lograr aumentar el bienestar de los mismos mediante la mejora de la eficiencia en la organización. Se trata de incrementar ésta para obtener efectos económicos positivos, para crear valor. Nos interesa en este momento centrar la discusión en el papel, que el último de los factores referidos, la información, y, en concreto, la información contable asume en este proceso de acoplamiento. Para ello, inicialmente, trataremos de ofrecer una explicación del porqué de los cambios en los procedimientos contables.

3. El porqué de los cambios en los procedimientos contables. Una revisión

El debate con respecto a las causas que originan los cambios en el diseño organizativo y, por lo tanto, en el diseño de los sistemas de información contable internos, es un debate enriquecedor y abierto mediante el cual avanza el conocimiento y en el que se han centrado diversos autores, abriendo diferentes líneas de investigación.

En nuestro país está siendo analizado, con una amplia perspectiva histórica, por el profesor Carmona Moreno. No hemos de dejar de mencionar, sin embargo, los estudios realizados, aunque con una perspectiva contable más generalista y menos específica en la materia de costes, por los profesores Ramos Cerveró y Hernández Esteve.

Así, para Gordon y Miller (1976) Hayes (1980) o Meyer (1986), el SICI se diseña, implanta y utiliza en función del entorno; para Hopwood (1972), Clancy y Collins (1979), Seiler y Bartlett (1982) o Brownell (1982), es el estilo de dirección y de las personas que forman parte de la Organización; para Anthony (1965), Khandwalla (1977), Hayes (1977), Waterhouse y Thiessen (1978), y Merchant (1984) es la estructura organizativa, la dimensión, la tecnología y la propiedad; para Porter (1980), Powel (1992) o Simmonds (1989) es preciso diseñar un sistema de contabilidad que sirva para objetivos estratégicos, sosteniendo que el mayor valor de la información para la dirección estriba en su contribución a la adopción de decisiones estratégicas, que afectan a la posición competitiva de una unidad de negocios.

Para Horngren (1986) resulta impensable desarrollar una discusión en profundidad de los elementos que definen el diseño de un sistema de información para la gestión, sin hacer referencia a los factores organizativos, de comportamiento y tecnológicos. En todo caso, pensamos, tal y como ya expusimos al inicio, que el entorno tiene una influencia decisiva, aunque no exclusiva, en los demás aspectos mencionados, los cuales han de adaptarse, junto a sus propias aportaciones, a las exigencias del mismo, si se desea la consecución de los fines (políticas empresariales, objetivos y metas, es decir, orientaciones cualitativas y fines cifrados o fechados) planteados por la empresa y, a su vez, por él influidos.

Los cambios siempre derivan de la necesaria adaptación de la organización al entorno. En dicha adaptación se incluirá la de los procedimientos contables, como un elemento más del diseño organizativo. El diseño del sistema de contabilidad de gestión y el diseño organizativo discurrirán simultáneamente por caminos paralelos.

Apoyando esta idea, aunque más enfocada hacia la colaboración e influencia que

a la necesaria concurrencia, por nosotros planteada, Amat (1991, pp.64-65) propone que el sistema de control formal, en el que se incluye el SIC, «por sí mismo puede no ser suficiente para lograr el comportamiento individual que sea convergente con los objetivos organizativos si no está directamente vinculado ni es coherente con los mecanismos organizativos formales y, concretamente, con la estrategia empresarial y la estructura organizativa de manera que: 1) la estructura organizativa defina claramente las normas de comportamiento y las reglas de decisión, 2) la estrategia empresarial oriente de forma clara y explícita las prioridades en las decisiones y esté coherentemente coordinada con la estructura organizativa, y 3) si no existe vinculación se pueden producir distorsiones en el comportamiento individual».

En consonancia con lo expuesto, propone que el comportamiento individual y el diseño y utilización del sistema de control formal están influidos por los mecanismos organizativos formales, pudiendo éstos llegar a suplir las limitaciones del sistema de control formal.

Estos razonamientos nos conducen también a señalar los trabajos de Scott (1981), para quien, de acuerdo con los postulados de la teoría contingente, la mejor forma de organizar depende de la naturaleza del entorno con el que la organización se relaciona, de tal forma que son muy pocos los conceptos organizativos que se pueden aplicar de forma general, es decir, que no hay una mejor forma de organizar, o que ninguna forma de organización es igualmente efectiva (Galbraith, 1973), llegándose a obtener sistemas de información significativamente dispares. Trabajos como los de Lawrence y Lorsch (1969), Lawson (1978), Otley (1978, 1980), Cooper (1980), Dent (1986), Dunk (1989) o Carmona y Perez-Casanova (1992) avalan estos postulados, poniendo de manifiesto la diversidad de planteamientos que surgen, a veces contradictorios, al intentar describir en las organizaciones elementos del diseño organizativo que contribuyen a que éstas actúen más eficientemente.

Abundando en el tema, y partiendo del trabajo de Scott, Boland y Pondy (1983) identifican la evolución de las organizaciones en cuatro etapas diferentes, en las que se alternan tanto los procedimientos racionales (o generales) con procedimientos naturales (o específicos) en función de sus características particulares, concluyendo que, hoy en día, en las organizaciones se entremezclan los sistemas racionales con los sistemas naturales.

Esta interacción es la que conseguirá que la innovación pueda tener lugar, que evolucionen los medios, los objetivos y metas sin cambios bruscos. Es en estas organizaciones donde resulta mayor la propensión a introducir cambios en la naturaleza y contenidos de los indicadores de los sistemas de información contable internos. Esta es la forma en la que las organizaciones pueden funcionar y sobrevivir a largo plazo en un entorno dinámico.

4. Las explicaciones de la Teoría Positiva de la Contabilidad

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, cada organización, a la hora de diseñar su sistema de información contable interno requiere un análisis exclusivo y un tratamiento específico de sus variables organizativas más relevantes, tanto externas como internas, amparándose al mismo tiempo en tecnología racional; es decir, tecnología racional adaptada a un determinado entorno y a unas variables internas específicas, en donde siempre subyacen relaciones entre individuos aislados o en grupo, cuyos intereses cristalizarán en un conjunto de contratos explícitos e implícitos que indiquen cómo será repartido el excedente de la empresa.

El mecanismo que permite dar forma a ese entramado de contratos que constituye la empresa no es otro que el sistema de información contable.

Esta aglutinadora y pluralista visión de la empresa podría encajar dentro de lo que se ha dado en llamar Teoría Positiva de la Contabilidad (Watts y Zimmerman, 1979), la cual, dentro del denominado enfoque de Rochester o Teoría Positiva de la Agencia (Jensen y Meckling, 1976), representa, junto al modelo Principal-Agente o modelo normativo de la Agencia, una de las prometedoras ramificaciones del Modelo de Agencia³, la cual se inserta en una amplia corriente dentro del análisis económico, conocida como Nueva Economía Institucional o Contractual. Ella contribuye a explicar cómo se realiza el intercambio y la cooperación en una economía descentralizada (Brousseau, 1993, p.69).

Denominador común a todas estas nuevas percepciones y corrientes del análisis económico es el reconocimiento de la importancia de la información y la incertidumbre en la comprensión del comportamiento económico. Se establece así una estrecha interrelación entre la economía de la información y la economía de la incertidumbre: la falta de información sobre las circunstancias relevantes del futuro o sobre el procedimiento para efectuar una valoración correcta de los resultados de las decisiones económicas, no es sino el reflejo de los problemas originados por la incertidumbre a que se enfrentan los agentes económicos involucrados en las relaciones de producción e intercambio, cuando, por mor de las limitaciones de la mente humana, se ven imposibilitados de prever o enumerar exhaustivamente todas las posibles contingencias, que el futuro incierto puede depararles (Azofra, 1993).

³ La teoría positiva de la agencia se ha desarrollado en paralelo con la teoría normativa de la agencia, a diferencia de ésta se encuentra mucho más preocupada por explicar el comportamiento real de las organizaciones que por el diseño de contratos óptimos. Una teoría que, sobre la base conceptual que le es propia a la economía de la agencia, proporciona una fundamentación racional para explicar ciertas formas de financiación y de organización observables en el mundo real y no suficientemente explicadas por la teoría convencional.

La Nueva Economía Institucional presta una especial atención a la estructura de las instituciones económicas y —en algunas de sus contribuciones, al menos— a las fuerzas sociales, culturales e históricas, que impulsan y condicionan a tales instituciones. En realidad, se trata de una combinación entre los elementos sustantivos del concepto de empresa de la teoría neoclásica con la visión, que de los individuos proporcionan la psicología y la sociología, cuando colectivamente se agrupan en organizaciones para potenciar su eficiencia individual.

La Teoría Positiva de la Contabilidad parte, en efecto, de una comprensión económica de la organización. De acuerdo con Douma y Schreuder (1992), en términos generales, las aproximaciones económicas a las organizaciones se basan explícitamente en el problema económico de la asignación óptima de los recursos escasos. La contribución económica a la comprensión de los problemas organizativos aumenta a medida que el problema económico abarca una mayor parte del problema organizativo, que tratamos de comprender. Es más, si tenemos en cuenta las palabras de Arruñada (1991, p. 125), «en gran parte de la actividad económica se asignan los recursos a través de procesos organizativos», el problema organizativo y el económico son el mismo.

La Teoría Positiva de la Contabilidad considera a la empresa como un nexo de contratos que regulan las relaciones entre los distintos individuos (empleados, directivos, clientes, proveedores, acreedores..) que integran la coalición de intereses que surgen a la hora de repartir el excedente generado por la empresa. La empresa es una mera ficción legal que sirve como nexo de relaciones contractuales⁴. «En la mayor parte de los análisis los contratos se derivan de la imperfección del entorno informacional y, en ciertos casos, de la racionalidad limitada de los agentes económicos.....la noción de información imperfecta significa en principio que la información es asimétrica cuando todos los agentes no disponen de stocks informacionales idénticos. Esta asimetría informacional implica, entre otras, que la información es un recurso escaso y costoso» (Brousseau, 1993, p. 18).

En este contexto, la Teoría Positiva de la Contabilidad incorpora en su desarrollo conceptual los problemas de información —imperfecta y costosa— y de incertidumbre⁵, los cuales se traducen en costes contractuales. Los costes contractuales

⁴ El término ficción legal hace referencia a toda construcción artificial de carácter jurídico que permite a determinadas organizaciones ser tratadas como individuos (Jensen y Meckling, 1976).

⁵ El problema más importante que se plantea en relación con la incertidumbre surge de la constatación del hecho de que el entorno en el que los agentes económicos individuales toman sus decisiones, no sólo viene determinado por la ocurrencia de un incierto estado de la naturaleza sino, también, por la incertidumbre que, en un mundo de información imperfecta o incompleta, recae sobre las decisiones estratégicas de los competidores y sobre los objetivos individuales que orientan la toma de las mismas (Hammond, 1987).

constituyen un instrumento útil y bien definido para la construcción de la misma (Klein, 1983), siendo éstos los que juegan el papel más importante en la explicación de la elección organizativa, incluyendo en la misma la elección de los procedimientos contables.

Dichos costes son los derivados de la divergencia de intereses entre las diferentes partes del conjunto de contratos, que en el seno de la empresa rigen el complejo entramado de relaciones contractuales (costes de agencia, de información, de renegociación de contratos, costes derivados de decisiones inadecuadas, costes políticos), como consecuencia de los problemas de información e incertidumbre mencionados.

Los SICI juegan el papel más importante como mecanismos de control de la actuación de las partes contratantes. A través de ellos se puede llegar a incrementar el valor de la empresa en la medida que pueden reducir la asimetría de información y la incertidumbre y, por lo tanto, los costes contractuales derivados de decisiones disfuncionales, de vigilancia y de garantía. Por lo que los cambios en los procedimientos contables están relacionados con la creación de efectos económicos, variando su elección entre las empresas en función de la naturaleza y magnitud de los mismos. Arrow (1969) vincula estos costes a la utilización del mecanismo elegido para regular los intercambios y, en última instancia, gobernar la asignación de recursos.

En la competencia entre las empresas, aquellas que se organizan así mismas para minimizar los costes contractuales, son las más propensas a sobrevivir (Fama y Jensen, 1983). La actividad económica tiende a articularse de modo que tales costes sean mínimos (Arruñada, 1991). Es éste uno de los principales mensajes del Premio Nobel de Economía en 1991, Ronald H. Coase, que, en palabras de uno de sus seguidores más influyentes, expresa que «la elección organizativa entre empresa y mercado nunca viene dada ni está determinada de modo importante por la tecnología, sino que refleja principalmente esfuerzos por reducir costes de transacción» (Williamson, 1991, p. 12). Resulta inmediata la observación de que los procedimientos de contabilidad internos, que mejor se adaptan como mecanismos para economizar en dichos costes, son el resultado de un equilibrio económico similar (Watts, 1974, 1977; Watts y Zimmerman, 1990). A diferencia de los costes de producción, que no dependen del modelo elegido para explotar la tecnología y satisfacer la demanda, estos costes vienen determinados por el marco elegido para organizar la producción y el intercambio.

Por otra parte, estos procedimientos no son extrapolables de una empresa a otra, ya que los que minimizan costes en una empresa no lo tienen por qué hacer en otra. De esta forma, dichos procedimientos se constituyen en parte de la tecnología contratante eficiente de la empresa (Jensen y Meckling, 1986), es decir, como una

parte integral de los contratos explícitos e implícitos usados en la empresa y que regulan no sólo el organigrama de la misma, sino la evaluación y remuneración de los diferentes agentes.

Intentar predecir y explicar la elección organizativa de la empresa y, dentro de ésta, la elección de los procedimientos contables con costes de contratación cero, no tiene sentido (Coase, 1937; Ball, 1989). Su existencia, tanto en el ámbito interno como externo de la empresa, es crucial como determinante del diseño organizativo. Las partes internas contratantes pueden resultar un determinante tan importante en los informes contables como las partes contratantes externas. Probablemente, la contabilidad de costes no existiría sin costes de contratación, resultando difícil elaborar una teoría, que prediga y explique la contabilidad sin tener en consideración las magnitudes relativas de estos costes.

Para Watts y Zimmerman (1990, pp.134-135), «el concepto de costes contractuales y la noción de procedimientos contables, como parte de la tecnología organizativa eficiente, juegan papeles clave en la teoría de la contabilidad positiva contemporánea..... El grado en el que la elección de los procedimientos de contabilidad afecta a la riqueza de las partes contratantes depende de las magnitudes relativas de los costes de contratación».

La Teoría Positiva de la Contabilidad, como una expresión más de la Teoría Contractual, nos puede proporcionar un marco coherente y útil con el que poder plantear procedimientos y cuestiones sobre Contabilidad Directiva y entender su evolución.

Son muy pocos los trabajos que en este sentido se han realizado. Existen artículos⁶, que han abogado por la utilización de los costes contractuales, para entender la evolución de los procedimientos contables internos (Johnson, 1983) y para tener una visión general del proceso de contabilidad interno (Spicer y Ballew, 1983; Swieringa y Waterhouse, 1982), mostrando cómo algunas de sus relaciones pueden ser explicadas como intentos para mitigar la pérdida de eficiencia, derivada de la divergencia de intereses entre las partes contratantes. Sin embargo, no parece que nadie se haya ocupado de concretar sobre el terreno estos aspectos.

Para ello ha de plantearse el problema de la eficiencia ex-ante y ex-post. Por lo que la elección del conjunto de procedimientos contables internos eficientes se ha de realizar atendiendo conjuntamente a los aspectos que a continuación señalamos y partiendo siempre del hecho de que la información se elabora para ser comunica-

⁶ ver Baiman (1990).

da, distribuida por toda la organización —lo que también conlleva costes contractuales—. De aquí que el diseño haya de hacer frente a:

- a) La medición de la bondad de los procesos y los comportamientos, tanto en términos monetarios —mediante la asignación de costes— como no monetarios, permitiendo, ex-ante, la visualización de los mismos para hacerlos más eficientes y poder así alcanzar los objetivos estratégicos.

Esta información será decisiva para que los individuos perfeccionen el proceso de toma de decisiones y puedan conocer cómo les puede afectar el reparto del excedente o de la pérdida, es decir, del riesgo financiero. Por lo que la generación de esta información —que implica costes de información— se utiliza, a su vez, como información pre-contractual para establecer las cláusulas de los contratos y diseñar las reglas de reparto del excedente empresarial entre las partes contractuales. Limita los comportamientos oportunistas ex-ante, que se manifiestan en la propensión de las partes a revelar falsa información.

- b) Su utilización post-contractual, como instrumento para asegurar el cumplimiento de lo acordado, protegiéndose de las consecuencias negativas del incumplimiento, siendo capaz de disminuir en su conjunto los costes contractuales y, por lo tanto, incrementar el valor de la empresa, ya que los costes derivados de la información pueden llegar a ser muy inferiores a la pérdida residual que eliminan.
- c) La utilidad de estos procedimientos como mecanismos para excluir decisiones disfuncionales y poder, por tanto, mitigar la posible pérdida de eficiencia ex-post, derivada de los problemas causados por la divergencia de intereses entre el acuerdo cooperativo⁷ —que maximiza la riqueza del grupo— y el interés individual.

Este problema ocurre si la relación de empleo es tal que, suponiendo que el resto actúa en favor del grupo, uno o más individuos pueden mejorar su situación desviándose, saliéndose del comportamiento del grupo. Desde luego, si se espera que uno o varios individuos pueden mejorar su situación desviándose del comportamiento del grupo (free rider), otros aplicarán esa desviación en su propio interés. El resultado final, cuando el comportamiento grupal no concuerda con el interés individual, es que el

⁷ Acuerdo cooperativo entendido en sentido amplio y en el que se incluyen sistemas de compensación, de información (SIC), asignación de responsabilidades y asignación de derechos de propiedad.

grupo sufre una pérdida de eficiencia y, en potencia, todos los individuos empeoran.

Pues bien, entender los determinantes y las causas de la pérdida de eficiencia y analizar sus implicaciones en los diferentes procesos de control, entre los que se encuentran de manera destacada los SICI, será la clave para que estos contribuyan, ex-post, de manera decisiva, a mitigar la pérdida de eficiencia y, en consecuencia, a la reducción de ciertos costes contractuales. De esta forma, los SICI se convertirán en mecanismos que reúnen reglas para la motivación y el control.

- d) El efecto formativo, que los mismos han de tener, pre y post-contractual, puesto que han de ser capaces de transmitir al personal de la empresa lo que es esencial en el desarrollo de la misma, por lo que el conocimiento de la información va a depender de su elección inicial, influyendo en el posterior juego de renegociación. La utilidad, por tanto, de los SICI, como guía para el aprendizaje, resulta bastante evidente.

La idea de que el conocimiento humano es imperfecto y la necesidad subsiguiente de articular procesos, que faciliten la adquisición y trasmisión constantes del mismo, fue anticipada por Hayek (1945) en su clásico artículo sobre la naturaleza descentralizada del conocimiento de la sociedad.

La necesidad de introducir estos aspectos, relacionados con la minimización de los costes contractuales, hace que sean muchas las empresas en las que los cambios se realizan, cuando estas necesidades se detectan. La elección de los procedimientos contables, así realizada, puede constituirse en un elemento estratégico en el proceso organizativo para la excelencia. Se trata de una hipótesis capaz de proporcionar un principio básico de discriminación y explicación de las sucesivas innovaciones organizativas, que han tenido lugar durante los últimos 150 años y que se encuentran en el origen de las grandes corporaciones actuales (Williamson, 1981).

En este sentido precisa North (1983, p.269-70), «a la hora de investigar los costes contractuales y analizar la estructura organizativa consiguiente, la teoría de la agencia sugiere que, una vez determinados los costes en que es preciso incurrir para medir el resultado y hacer cumplir las reglas que limitan el comportamiento de los agentes, la estructura organizativa debe concebirse con el fin de reducir al mínimo la disipación de la renta» o pérdida residual. Sin embargo, los costes en los que se incurre para garantizar el cumplimiento de las reglas de juego no son iguales en unas empresas que en otras, dependiendo de los problemas de motivación subyacentes en cada empresa, pudiéndose dar el caso de empresas en las que la implantación de determinados procedimientos contables internos resulte innecesaria si no existen

tales problemas, produciéndose, en consecuencia, la tendencia a la simplificación, tal y como ya vimos que ocurre en muchas de las empresas actuales. Ello también nos explicaría la controvertida y nada resuelta discusión actual sobre la necesidad de implantar o no determinados procedimientos, como por ej. presupuestos, estándar, o localización de costes. Su implantación o no dependerá de la cantidad de problemas que, en este sentido, resuelva.

De acuerdo con Baiman (1990, p.344), a pesar de ser una idea muy simple, a menudo ha sido pasada por alto en las investigaciones de contabilidad directiva. Estas investigaciones con frecuencia se olvidan tanto del papel explícitamente establecido sobre procedimientos de Contabilidad Directiva (es decir, el método más conveniente para mitigar los problemas motivacionales), como de los prerequisites para su uso, es decir, la existencia de un problema motivacional importante a superar.⁸

Pues bien, «mientras mucha gente estaría de acuerdo en que los costes contractuales probablemente afectan al diseño de los procedimientos de contabilidad directiva, el origen y el tamaño de esos costes no se entienden bien y no están documentados. La investigación sobre la naturaleza y el tamaño de esos costes y la relación entre ellos y los procedimientos de contabilidad directiva, podrían ser de gran ayuda a los teóricos del modelo de Agencia» (Baiman, 1990, p.367).

De idéntica forma, podríamos razonar con respecto a la presumible sensibilidad de los SICl al incremento de la competitividad en el mercado. La necesidad de comprender y documentar estos hechos es la que nos ha movido para iniciar esta línea de trabajo.

Ahora bien, no hemos de ser presuntuosos en cuanto a pensar que este enfoque o visión de la empresa es el más moderno por estar en candelero, pues como Ross reconoce (1973, pp.134) «la relación de agencia es uno de los modos más antiguos y frecuentes de interacción social... básicamente todos los acuerdos contractuales entre empleador y empleado, o el Estado y los gobernados, por ejemplo, contienen elementos de agencia importantes».⁹

⁸ Ver por ej. Hirshleifer (1956), Kaplan y Thompson (1971) y Hamien (1977). Como ejemplo, Hirshleifer estudió la fijación de precios de transferencia en un modelo en el que el propietario poseía información perfecta. Como resultado, el propietario no tenía necesidad de influir en esos comportamientos de la división mediante el diseño de un sistema de precios de transferencia. En su lugar se podía conseguir una solución de cooperación simplemente ordenando que cada sección gestionara las cantidades apropiadas, y diseñando un contrato que asegurara la complacencia de cada división.

⁹ Léase por ejemplo la descripción que de la compraventa o de la justa equivalencia realiza Tomás de Aquino en su *Summa Theologica* o Antonio de Florencia en su *Suma Teológica Moral*, y extrapólese a la variada gama de contratos actuales. La presencia en el mismo de elementos de agencia es evidente.

En resumen, nuestra visión con respecto a las causas que originan los cambios en los procedimientos contables es la que gráficamente esquematizamos en la siguiente página. Tal y como ya habíamos avanzado, es la necesaria adaptación de la organización al entorno la que obliga a las empresas a la búsqueda de las condiciones para mejorar la eficiencia. Ello trae consigo nuevas estrategias de desarrollo corporativo capaces de alcanzar los objetivos y metas a largo plazo, originando nuevos tipos de contratos marcados, en la mayoría de los casos, por la imperfección del entorno informacional y la racionalidad limitada de los agentes económicos. En dicha adaptación se incluirá, como parte de la tecnología elegida para hacer contratos más eficientes, la de los procedimientos contables internos, como un elemento más del diseño organizativo, capaz de crear valor. En consecuencia con lo hasta aquí expuesto, la elección del diseño organizativo y, dentro del mismo, la de los procedimientos contables internos, se realizará tratando de optar por aquellos procedimientos, que más costes contractuales minimizan y, por consiguiente, más efectos económicos induzcan a la hora de mejorar las condiciones de eficiencia, incrementando los efectos positivos y pudiendo así hacer frente al competitivo entorno actual.

Además, los agentes económicos, implicados en los contratos, desean que la estructura contractual elegida para su gobierno sea la más eficiente.

(Ver gráfico página siguiente).

5. El papel de los SICI en el proceso de cambio

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, queremos insistir en este apartado en la importancia que los sistemas de información contable adquieren en el entorno actual, como instrumento imprescindible dentro del proceso organizativo para la excelencia, así como la necesidad de entroncar el mismo con sus variables más relevantes, tanto externas como internas, combinando elementos racionales y elementos naturales.

Comentábamos con anterioridad la importancia que los SICI poseen a la hora de controlar la evolución de los factores clave expuestos y su utilidad, por tanto, como sistema de control para la dirección. Cuando utilizan información previsional, permiten anticipar lo que puede suceder y adaptar el proceso de decisión en función de estos resultados, pudiendo adelantar «a priori» el proceso de control. Alternativamente, cuando usan información histórica permiten analizar lo que ha sucedido y aplicar, por tanto, el control «a posteriori». De la mejora de los mencionados factores dependerá el éxito de la empresa, pues, en concreto, no se puede mejorar lo que no se puede medir. Para Kervenez, directivo de IBM, todo puede ser medido, incluso en el nivel de la búsqueda. Es preciso pues, que la empresa disponga de

CAMBIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES BAJO LA ÓPTICA DE LA TEORÍA POSITIVA DE LA CONTABILIDAD

FACTORES INTERNOS

Análisis de problemas y propuestas estratégicas multinivel

Estrategias

Nueva estructura contractual:
nuevos procedimientos contables destinados a suministrar información útil para la totalidad de los miembros de la organización y para la propia empresa

Decisiones orientadas a alcanzar contratos más eficientes capaces de incrementar la utilidad de las partes contratantes

FACTORES EXTERNOS
- Incertid. -Competitiv. -Tecnología

sistemas de información contable con indicadores que señalen su evolución, de tal forma que sean éstos, los que se utilicen para valorar las ventajas e inconvenientes de las vías alternativas de actuación, así como para controlar e influir el comportamiento de sus integrantes.

Con respecto a esta última cuestión, hemos de insistir en los aspectos conductistas del comportamiento a los que sirven los sistemas de información, convirtiéndose en su cara oculta y en el objeto fundamental de nuestro estudio en este apartado. La utilidad de la información, como instrumento de control, se reorienta hacia el conocimiento del porqué las empresas optan, en momentos concretos, por la elección de un determinado procedimiento contable. De esta forma, la utilidad de los mismos adquiere una potencialidad hasta ahora desconocida.

En tal sentido, podemos señalar, de acuerdo con Demski y Kreps (1982), que de un lado facilitan la decisión y, de otro, influyen sobre la decisión. El comportamiento de los distintos grupos, en la tarea de alcanzar sus objetivos, será muy diferente, dependiendo del diseño de la información. Luego el papel que éste juega en el camino hacia el éxito es fundamental.

Los sistemas de información con respecto al comportamiento de las personas que lo usan no son neutros. Y puesto que los individuos no reaccionan pasivamente a la información, el diseño es un factor de influencia decisivo en la consecución de los objetivos. Según cual sea el diseño y la forma de utilización, puede estar sirviendo unos intereses u otros, puede llegar a ser manipulada y a convertirse en instrumento de legitimación (Carmona Moreno, 1989). No resulta, por tanto, extraño que, dentro de planteamientos menos restringidos y más realistas para medir la eficiencia de las organizaciones, se incluya a aquella como uno de los factores clave para el éxito de la empresa.

Con este mismo enfoque el profesor Gonzalo Angulo (1980), ya en su tesis doctoral, publicada recientemente, afirmaba con respecto al sistema de información contable, analizado desde la perspectiva de la Teoría de Sistemas, «que su misión no se limita a recoger información, sino a planificarla, elaborarla e, incluso crearla. La imagen del SIC adaptándose a las necesidades de los decisores y siendo pretendidamente neutral en las decisiones, es falsa, errática y profundamente peligrosa. El SIC a menudo impone su propia visión de la realidad y condiciona (en un sentido amplio tanto positiva como negativamente) el proceso de decisión y control» (1992, p.82).

Igualmente concuerda con este planteamiento el doble condicionamiento que para Caplan (1966) ha de tener el sistema informativo contable: no sólo demandará una determinada información, sino que influirá en: la fijación de los objetivos de

control, la manera de cumplir tales objetivos, el cumplimiento (a través de la motivación), la valoración de su actuación, y las medidas correctoras que se tomen.

En esta línea se manifiesta Gago Rodríguez (1993), para quien los sistemas contables, como base informativa para la evaluación y el control del rendimiento global e individual, juegan un papel de fundamental importancia en la motivación de los integrantes de la empresa, induciendo determinadas conductas (estímulos positivos) y penalizando otras (estímulos negativos).

Para Álvarez López y Blanco Ibarra (1989, p.50) el propósito primordial de la información contable es influir en la conducta de la organización, de modo que sus actos produzcan los mejores resultados. La información que se comunica debe motivar a los directivos que aspiran a un cierto nivel de comportamiento. Se trata de un proceso conductual, cuyo objetivo es inducir una cierta actitud del individuo a una eficaz colaboración en favor de la empresa, en la que desarrolla su iniciativa y responsabilidad y de la que recibe las contraprestaciones correspondientes.

De acuerdo con Blanco Dopico y Gago Rodríguez (1992) los diferentes papeles, asignables a los sistemas de información contable, los podemos resumir en los siguientes:

- soporte y coordinación de los procesos de gestión para tomar decisiones a todos los niveles,
- comunicación en el interior de la firma,
- conocimiento de los individuos, y
- conexión con el entorno, ya que la empresa elabora internamente información con datos que proceden del exterior y, a su vez, el entorno recibe datos que proceden del interior de la firma.

Para Baiman (1982) los SICI han de ser capaces de hacer frente al triple uso, que de los mismos han de realizar los individuos a los que se dirigen, a saber:

- a) Su uso como medio para la revisión de creencias, es decir, para que el individuo, que hace uso de la información derivada del procedimiento contable, mejore su apreciación ex-ante del entorno donde se va a desarrollar la actividad productiva y que, por esa vía, pueda obtener un perfeccionamiento del proceso de elaboración de sus decisiones.
- b) Su uso como medio para la evaluación del rendimiento de los agentes económicos, y

- c) La utilización de la información contable como instrumento de reparto del riesgo, es decir, como fundamento para que el riesgo financiero, derivado de la incertidumbre, inherente al resultado del proceso productivo, sea convenientemente compartido por todos los miembros de la organización económica.

6. La óptica de la Teoría Positiva de la Contabilidad

Abundando en la concepción de los SICI, como instrumento de control y de influencia para conducir el comportamiento de los individuos que integran la organización, nos referiremos de nuevo a la aportación, que en este sentido, realiza la Teoría Positiva de la Contabilidad, cuando expresa la importancia de los SICI como parte de la tecnología contractual eficiente de la empresa, que regula no sólo el organigrama de la misma, sino también la evaluación y remuneración de los diferentes agentes, dejando patente que la elección de determinados procedimientos contables genera efectos de valor en la empresa, pudiendo a través de su análisis entender su evolución (Watts y Zimmerman, 1990).

Bajo esta perspectiva de Agencia, Scapens (1985) señala que es la primera vez que se reconoce el papel de la contabilidad de gestión como instrumento dirigido a controlar e influir el comportamiento del agente.

En este sentido, Kaplan (1984a) argumenta que el sistema de información o de contabilidad de gestión sirve para informar al principal y al agente sobre el resultado actual, de forma que suministra señales al agente y, en algunos casos, informa al principal sobre la probabilidad de ocurrencia de varios estados de la naturaleza. Puede también proporcionar información al principal sobre el esfuerzo y las acciones del agente. El reparto del resultado entre el agente y el principal depende, de forma sustancial, de la información disponible por ambas partes. Igualmente, señala que los procedimientos de contabilidad de gestión son el instrumento a través del que los altos directivos comunican los objetivos y estrategias de la empresa a los directivos de las divisiones y a los directivos locales, guiándoles en sus operaciones del día a día y en las decisiones de asignación de recursos.

Para Baiman (1990) este enfoque ha de prestar especial atención a las condiciones bajo las cuales los procedimientos sirvan para que los individuos se beneficien de su uso, mitigando los problemas de motivación dentro de la empresa creados por los intereses individuales, así como al modo de incorporar la información que de ellos se obtiene, traduciéndose en incentivos, y que debería ser incluida en los acuerdos de cooperación para así tratar de reducir los problemas. Se trata de paliar la pérdida de eficiencia grupal creada, cuando los acuerdos de cooperación no se ajustan a los

intereses individuales. En la búsqueda de esas condiciones para mejorar la eficiencia, una vez comprendidas las causas de su pérdida, se han de analizar las implicaciones en los diferentes procesos de control, incluidos los procedimientos contables internos, tratando así de obtener desde ellos la información necesaria para disminuir los problemas básicos.

El enfoque de la Teoría Positiva asume para el individuo una racionalidad limitada¹⁰ y, en consecuencia, también admite el que los contratos puedan quedar incompletos, por lo que existen hechos futuros para los cuales los contratos no indican cuáles han de ser las actuaciones de las partes, lo que también puede implicar una potencial pérdida de eficiencia. A causa del oportunismo, cuando aparece una contingencia no prevista, cada parte tratará de explotarla hasta el límite que permitan las condiciones de mercado.

La contribución de los SICI es especialmente valiosa para disminuir la pérdida de eficiencia, al mitigar el comportamiento oportunista derivado de la existencia de contratos incompletos. A través de los mismos se podrá reducir la asimetría de información que otorga a las partes contratantes un poder discrecional sobre el uso de los recursos o sobre su remuneración, consiguiendo limitar los comportamientos oportunistas ex-ante y ex-post ya comentados con anterioridad. Ello implica el que existan señales observables conjuntamente por las partes del contrato, pero que no se incorporan a él, teniendo, por tanto, que introducir modos de compensación discrecionales. Entre los procedimientos, que la empresa ha de poner en funcionamiento para limitar ese comportamiento oportunista, que resulta de los contratos incompletos, se encuentran los utilizados en el ámbito de la contabilidad interna de la empresa (presupuestos, métodos de localización de costes...).

De acuerdo con Baiman (1990, pp.347-48) los procedimientos de gestión y entre ellos los procedimientos contables «aún las reglas del «juego de renegociación» que debe ser jugado, cuando surge una contingencia, que no ha sido prevista en el contrato. Factores como la competitividad del mercado también actúan a la hora de regular ese comportamiento oportunista, que surge cuando hechos no contratados aparecen»...«con contratos incompletos, el reparto del excedente, cuando un hecho no contratado surge, va a depender de las posiciones relativas de negociación de las partes».

¹⁰ El principio de racionalidad limitada supone que los agentes económicos persiguen la maximización de su utilidad pero sujetos no sólo a restricciones tecnológicas y presupuestarias sino también a restricciones derivadas de la capacidad limitada del cerebro humano para formular y resolver problemas y para recibir, acumular, procesar y transmitir información. Esta limitación intelectual fuerza a los agentes económicos a dejar contingencias sin evaluar y condiciones contractuales sin especificar (contratos incompletos) haciéndose necesario posponer la resolución de las mismas hasta el momento en que acontezcan (Salas, 1987).

Esta posición también va a depender de la previa inversión en activos específicos (por ejemplo, inversiones en capital humano o la formación para obtenerlo, lo que provoca que el valor de ese activo dentro de una relación continuada excede del valor del mismo fuera de esa relación), y del modo en el que se haya organizado la transacción, incluyendo la elección de los procedimientos contables internos. Una previa inversión en activos específicos puede influir tanto en la cantidad de excedente a negociar, como en las posiciones relativas de negociación, cuando una contingencia no contratada aparece. La inversión en estos activos, imperativo en las empresas actuales, si tenemos en cuenta las condiciones impuestas por el entorno descrito, crea una demanda creciente de formas de gobierno, que mitiguen los efectos de un comportamiento oportunista, cuando tienen lugar elementos no contratados. Pues, de acuerdo con el citado autor, los activos específicos agudizan el problema asociado a los contratos incompletos, ya que «una vez que las partes de una transacción han invertido en activos específicos para la relación, las partes no están suficientemente protegidas, por el mercado, del comportamiento oportunista de la otra parte, porque aquel no va a proveer de sustitutos perfectos, durante mucho tiempo, para la otra parte».

A través de la incorporación de contratos incompletos, este marco contractual permite la introducción de interesantes resultados en el enfoque comunicacional de la información que proporcionan los SICI: la información se comunica porque influye en el comportamiento.

Parece razonable pensar que la elección de procedimientos contables internos pueda afectar al «juego» de renegociación, que se produce cuando surge una contingencia no prevista. Así, la influencia en la renegociación puede depender del conocimiento de la información que tengan las partes, o de un modo más preciso, del diseño y de la distribución que de la información se haya realizado. El conocimiento de la información va a depender, por lo tanto, de la elección inicial de los procedimientos del sistema de información contable interno.

Por lo tanto, admitiendo la posibilidad de los contratos incompletos y permitiendo la renegociación como un método de trabajo con esos contratos, la elección de los procedimientos contables internos constituye un nuevo elemento estratégico, ignorado hasta hoy en los principales modelos contractuales. Este planteamiento contribuirá en el futuro a incrementar el impacto de los citados modelos en los SICI.

Siendo conscientes de que las soluciones totales no existen, y menos tratándose del complejo comportamiento de los individuos, entendemos que el SIC contribuye, en gran medida, al desarrollo del aprendizaje individual, siendo a través del mismo como avanzan las organizaciones globalmente, pues detrás del progreso de las organizaciones está siempre el de los individuos. Es por ello, por lo que también

entendemos que el diseño del sistema de contabilidad interno y el diseño organizativo son inseparables e interdependientes al apoyarse mutuamente.

Estos planteamientos implican asumir algunos riesgos, como, por ejemplo, la imprecisión que puede originarse en cuanto al origen y montante de los costes de contratación o en cuanto a la inmaterialidad del equilibrio que origina la particular organización de la empresa. Supone análisis teóricos menos formales, que los realizados por los enfoques normativos de la Agencia (el enfoque Principal-Agente), pero, a cambio, entendemos que plantear de una manera formal el ambiente económico básico, en el que se desenvuelven las organizaciones y derivar hacia soluciones óptimas, excluyen importantes aspectos del comportamiento y ofrecen una visión de los contratos mucho más restringida (Baker, 1988). Igualmente, entendemos que el planteamiento formal podría llegar a omitir el rol del conocimiento y la innovación, como generadores del valor de la empresa (Kaplan, 1984). Cuestión, esta última, fundamental en la óptica positivista planteada para los SICI. Centrarse solamente en la resolución formal de los problemas relacionados con los conflictos de intereses, resultaría completamente restrictivo, si queremos estudiar el papel de las prácticas de contabilidad directiva en las organizaciones actuales.

En una posición intermedia se sitúa Frederickson (1992) cuando señala que los investigadores, que construyen modelos económicos, deben ser conscientes de la importancia de los factores del comportamiento a la hora de motivar el esfuerzo y de cómo los factores económicos interactúan con los anteriores. Más aún, las conclusiones extraídas de los modelos económicos formales, que ignoran factores de comportamiento, deberían de ser interpretadas cautelosamente. Los investigadores, que enfocan su estudio basándose en un modelo económico formal, deberían considerar factores relevantes de comportamiento, tanto como las bases del modelo económico. Negarse a considerar factores del comportamiento puede disminuir la validez interna del estudio, lo que podría conducir a conclusiones inapropiadas.

Quizás estos planteamientos nos expliquen la puesta en tela de juicio de los modelos cuantitativos y que Kaplan (1986a) interpreta señalando que los modelos existentes no son capaces de hacer frente a fenómenos relacionados con la competitividad a la que se enfrentan las empresas actuales, siendo éstos los que determinan éxito empresarial.

Al hilo de lo expuesto, también nos parece importante señalar que los elementos del diseño organizativo, hasta aquí señalados, pueden no ser suficientes para incentivar un comportamiento individual coherente con los objetivos generales de la organización, si éste no se ve apoyado por los aspectos psico-sociales ligados a los estilos individuales, a las relaciones interpersonales y a la satisfacción de las necesidades intrínsecas (Amat Salas, 1991). Esta proposición es congruente con la corrien-

te de relaciones humanas, para la cual un sistema de control formal orientado a las personas contribuye a incrementar la motivación. En el caso de que los aspectos formales no estén vinculados con las necesidades individuales se producirán distorsiones en el comportamiento individual y organizativo (Birnberg y otros, 1983; Merchant y Simmons, 1986).

Este interesante aspecto también se encuentra al amparo del marco teórico propuesto. Justamente para satisfacer este tipo de enfoques se ha desarrollado la corriente positivista, la cual se encuentra más preocupada por explicar el comportamiento de las organizaciones que por diseñar contratos óptimos. Si bien el impacto de ésta en la contabilidad directiva es aún incipiente; a través de ideas tales como contratos incompletos, costes contractuales, no exclusividad de modelos formalizados, incorporación de juicios de valor e incluso racionalidad limitada, se podrán lograr interesantes avances positivistas en el modelo general contractual. Como resultado, caben análisis teóricos, en los que no se apela a la formalización, pero, a cambio, incorporan una visión mucho más amplia de los contratos.

La divergencia de intereses entre las partes contratantes, de la que se pueden derivar comportamientos disfuncionales que incrementen la pérdida de eficiencia, se encuentra también relacionada con los aspectos psico-sociales mencionados. Por lo tanto, se han de buscar todo tipo de procedimientos de gobierno, formales e informales y siempre orientados a los individuos, a través de los cuáles se vea reducido ese efecto divergente, que genera decisiones disfuncionales e incrementa la pérdida residual. Procedimientos en los que, a su vez, también se pueden incluir señales observables conjuntamente por las partes del contrato (el agente emite señales para que su comportamiento sea observable, emite sugerencias, asiste a reuniones... y el principal implanta sistemas para garantizar que los avances en el aprendizaje son controlados y su comportamiento es el debido), pero que pueden o no incorporarse a él, teniendo, por tanto, que introducir de nuevo, modos de compensación discrecionales, que se pueden traducir en incentivos monetarios o no, como puede ser la realización de actos sociales para el reconocimiento de determinadas conductas, entregas de premios simbólicos con el mismo fin,.... La implantación de los citados procedimientos (en los que se incluyen todo tipo de sistemas de compensación, sistemas de información y comunicación) genera también costes contractuales, los cuales siempre se han de sopesar frente a la posible pérdida residual a recuperar. En todo caso, entendemos que esta decisión debe realizarse con una perspectiva a largo plazo, por lo que la compensación de estos costes en un amplio horizonte temporal hará que la elección de los citados procedimientos resulte más viable.

En este sentido, para Brousseau, «resulta un imperativo profundizar sobre las motivaciones de los agentes económicos y, paralelamente, sobre el principio de selección que determina la viabilidad de las soluciones» (1993, p.70).

Tal y como se desprende de lo hasta aquí expuesto en relación con los mecanismos psico-sociales aludidos, nos parece importante señalar que el grado de participación en la búsqueda de las condiciones para mejorar la eficiencia, puede constituir un importante aspecto a tener en cuenta para vincular los aspectos formales con las necesidades individuales, por lo que ello implica de aceptación y de reducción del comportamiento oportunista, con menos costes que en los que se incurriría sin los citados mecanismos, al menos a medio y largo plazo, y, por consiguiente, de mejora en las condiciones de eficiencia de la empresa.

De acuerdo con Aoki (1990), el modelo participativo no es sólo una respuesta racional ante un entorno cambiante, en el que la continua intensificación de la competencia global hace necesaria una rápida adaptación a las señales del mercado y la continua introducción de innovaciones, sino el reflejo también de un fenómeno cultural de carácter universal, que tiene su origen tanto en los mayores niveles educativos e intelectuales de los trabajadores y en sus crecientes aspiraciones democráticas, como en el desarrollo sin precedentes experimentado por la tecnología de la información y comunicación a niveles básicos de aplicación.

La participación es fundamental para lograr la congruencia entre objetivos individuales y organizativos (Argyris, 1964), así como para complementar a los sistemas formales de control. En efecto, «los sistemas de motivación son mecanismos que sustituyen total o parcialmente a los mecanismos de vigilancia y de represión» (Brousseau, 1993, p.41).

La participación del personal en la fijación de los objetivos, así como su identificación con las estrategias de la organización se convierten en los pilares fundamentales de las organizaciones modernas. Conseguir la excelencia empresarial resulta inviable sin la presencia de los mismos.

La dirección debe comprometerse y promover los programas de participación a todos los niveles de la organización. Quizás uno de los hándicaps, que tienen muchas empresas, es la poca sensibilización acerca de la rentabilidad obtenida al realizar inversiones en acciones formativas. Con respecto a los empleados, se les debe asignar autoridad, responsabilidad, creatividad, ayuda y desarrollo en un ambiente abierto y libre de amenazas (Ripoll, 1993). Una apreciación que, en línea con nuestro enfoque, subraya el porqué de la implantación de estas prácticas en las empresas: normalmente los costes, en los que se incurre para su puesta en funcionamiento, son menores que los que de esta forma se evitan, lográndose en su conjunto que todos ellos sean inferiores a la pérdida residual eliminada.

La participación asigna a los empleados una determinada responsabilidad y favorece la implantación de unos medios que permiten evaluar su propio rendimiento,

mejorando la ejecución y evaluación de su trabajo y, por consiguiente, la eficiencia global de la organización. En este contexto, la autoevaluación es el medio más eficaz para mejorar la gestión de la empresa. Este sistema precisa de un mecanismo de control global que permita canalizar y coordinar los esfuerzos realizados. En este punto es en el que intervienen sustantivamente los sistemas de información contable internos, puesto que deben ser ellos, debidamente distribuidos y comunicados, los que transmitan a los empleados lo que es esencial en el desarrollo de la empresa, así como la constatación de su propio esfuerzo y progreso.

Tal y como ya comentábamos, la información contable interna, como mecanismo de control, alcanza su potencialidad, cuando se elabora para su posterior comunicación, utilizando técnicas de participación de los empleados tales como grupos de trabajo, torbellinos de ideas, círculos de calidad, programas de sugerencias, etc. A su vez, estas técnicas precisan de estos mecanismos de control formalizados, que permitan evaluar el progreso y evitar los conflictos personales. Este mutuo apoyo es el que favorecerá la anteriormente planteada mejora en las condiciones de eficiencia.

No hemos de olvidar, sin embargo, que una mala gestión de la participación puede conducir a que los grupos se cohesionen fuertemente en contra de una posible mejora de la eficiencia (Becker y Green, 1962).

Diferentes autores han destacado la importancia de la participación, siempre que se encuentre bien administrada, ya que puede resultar beneficiosa o perjudicial en función de la actitud del grupo. Así por ejemplo, Brownell (1981) encuentra que un elevado grado de participación es beneficioso, siempre que se tenga un punto de control interno, entendido como el nivel de responsabilidades que los individuos están dispuestos a aceptar sin achacarlas a factores externos. Para ello, es clave el que los individuos conozcan su papel dentro de la organización. Así Brownell y Chenhall (1988) encuentran que la actuación varía en sentido inverso a la indeterminación de su papel.

Para algunos autores los niveles de participación deben llegar a concretarse en los presupuestos, así, por ejemplo, para Fernández (1988) el presupuesto participativo nos permitirá huir de los siguientes efectos no deseados:

- a) desmotivación de los subordinados, que se consideran vigilados y ajenos al mismo.
- b) los altos costes de vigilancia y control en que se incurren para ejercer un seguimiento del presupuesto al no contar con la colaboración del activo humano.

En resumen, bajo la perspectiva teórica planteada, el papel asignado a la información contable interna, como elemento estratégico capaz de crear valor en la empresa, lo podemos razonar en torno a los siguientes puntos:

- a) Limitan los comportamientos estratégicos ex-ante, que se manifiestan en la propensión de las partes a revelar falsa información, al reducir su carácter asimétrico y permitir, por lo tanto, un mejor aprovechamiento de los recursos, que conduzca a un buen acuerdo de cooperación. En este sentido actúan como mecanismos de motivación.
- b) Limitan los comportamientos oportunistas ex-post, al utilizar procedimientos que permiten la obtención de información, sobre el esfuerzo y las acciones del agente. A la vez, garantizan la contrapartida contractual del principal. Actúan, por lo tanto, como mecanismos de control que garantizan el cumplimiento de los contratos.
- c) Introducen elementos sobre el comportamiento de los agentes no incorporados a los contratos, pero pudiendo llegar a repercutir en ellos o en otros modos de compensación discrecionales. También, en este sentido, actúan como mecanismos de motivación.
- d) Representan una excelente guía de transmisión de aquello que es esencial para el desarrollo de la empresa. De ahí la necesidad de que éstos se encuentren en íntima conexión con los objetivos estratégicos, tal y como veremos en el próximo capítulo, y de que cuenten con una adecuada red de distribución de la información.
- e) Contribuyen a incrementar el conocimiento y la innovación a través de los canales de transmisión y discusión de la información, establecidos al efecto. En este aspecto, los SICI alcanzan su potencialidad cuando en la empresa se utilizan técnicas de participación de los empleados, resultando por tanto imprescindibles para evaluar el progreso y evitar los conflictos personales.

Avanzar hacia el éxito de la empresa en mercados altamente competitivos con una constante innovación tecnológica y en donde los factores clave, que lo determinan, se agrupan en torno a la elaboración de productos o servicios de bajo coste, alta calidad, servicio óptimo al cliente y atención al personal de la propia empresa, requiere la implantación de innovaciones organizativas, que, a su vez, traen consigo, como mecanismos de control y motivación básicos, sistemas de información contable internos, centrados en la medición y seguimiento de los elementos descritos y enfocados a suministrar información relevante para los diferentes niveles de decisión de los individuos integrantes de la empresa, de tal forma que de la misma se

deriven comportamientos, que contribuyan a mitigar la pérdida global de eficiencia, y, por consiguiente, permitan aprovechar con éxito las oportunidades que se presenten en el entorno descrito.

CAPÍTULO III - MARCO DE APLICACIÓN CONTABLE

Una vez analizadas las razones más relevantes, que, bajo nuestro punto de vista, explican la evolución de los cambios en los procedimientos contables, y el papel que éstos han de asumir en el actual contexto, tratamos de descender a cuestiones más concretas, como son las relativas al conocimiento del marco de aplicación contable más adecuado, en el que corresponde insertar los procedimientos o sistemas de contabilidad internos, así como las tendencias observadas en cuanto a nuevos sistemas, elementos o enfoques que intervengan en su diseño.

I. Los sistemas contables como aplicación de la teoría

La distinción entre teoría y aplicación contable es importante y, aunque parece evidente, a veces se confunden. Podríamos utilizar la similitud utilizada para explicar la diferencia entre teoría matemática y modelo matemático, el modelo matemático sólo es teoría cuando representa el fenómeno real. El modelo se basa en asunciones hechas para convenciones analíticas.

El análisis que en este sentido ha realizado el profesor Túa Pereda (1992), nos parece lo suficientemente clarificador como para que no haya lugar a dudas, y por ello lo vamos a aplicar al ámbito en el que entendemos se ha de enmarcar este trabajo. Hablar de sistemas de información contable internos es hablar de contabilidad directiva. Así, entendemos la Contabilidad Directiva como una aplicación de la Teoría General Contable. Nos encontramos ante una aplicación de la Teoría General Contable que maneja elementos y conceptos presentes en todas las aplicaciones contables.

Las diferentes formas en que se manifiesta y aplica la contabilidad son lo que se denominan sistemas contables. Éstos a su vez se pueden dividir en diferentes subsistemas, dependiendo la clasificación de los mismos del elemento utilizado para identificar a la contabilidad como disciplina científica. Nos encontramos ante un sistema de información contable, surgido como aplicación o manifestación de la teoría general contable, al que vamos a dividir en subsistemas de información y en donde las bases teóricas del mismo se han construido en torno a una comprensión

de la contabilidad como sistema de información útil, es decir, en torno a lo que constituye el fin último de la contabilidad: proporcionar información adecuada, de acuerdo con la naturaleza de la entidad que la emite y con los usuarios a los que se destina, y dentro del entorno socioeconómico en el que va a operar.

Este resurgimiento de conceptos, alrededor de este enfoque contable, también podemos plantearlo señalando que, desde el punto de vista de la metodología kunhiana, nos encontramos inmersos en el Paradigma de Utilidad, descrito por Belkaoui (1987) cuando parte de la clasificación que de los distintos enfoques de la contabilidad expone la American Accounting Association en su Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SOATATA). En nuestro país han sido desarrollados por el profesor Tua Pereda (1989, 1991). Este enfoque utilitarista de la información ha traído consigo un desarrollo creciente de la investigación empírica, hasta el punto de que utilizando la metodología de los programas de investigación cabría plantearnos si en estos momentos, tal y como apunta el citado autor, la investigación empírica constituye un auténtico programa de investigación, en el sentido más lakatosiano del término, proporcionándonos el conjunto de reglas metodológicas que nos señalan los senderos de investigación que debemos seguir y que constituirán la heurística positiva del programa (Lakatos, 1983). La investigación empírica se incorpora al paradigma de utilidad como un intento de contrastar empíricamente esa utilidad de la información. La última y definitiva prueba de la eficacia de la información es su utilidad (Lev y Ohlson, 1982, p.251).

Coherentemente con lo hasta aquí expuesto, y siguiendo el desarrollo de los diferentes enfoques del paradigma de utilidad realizado por Tua Pereda, podemos encuadrar nuestro trabajo dentro del enfoque del inversor individual, dando cabida dentro del mismo a los aspectos relacionados con la teoría del comportamiento y de la información, que afectan al usuario interno individual y a la propia entidad emisora de la información. Trata de analizar conjuntamente, en relación de causa efecto, los datos contables y el impacto que los mismos originan en sus usuarios, individualmente considerados. Entendemos que el análisis, que pretendemos realizar, considera alternativamente las dos ópticas propuestas para el mismo. Por lo que podemos circunscribir nuestro trabajo en la línea intermedia apoyada en la vertiente conductista y en la teoría de la información. Y, todo ello, dentro de un ambiente económico incierto. Quizás llegados a este punto, en un intento de aunar posturas, convendría señalar que, en todo caso, las hasta aquí expuestas comparten el enfoque comúnmente conocido como individualismo metodológico, en el que la unidad básica de análisis es el comportamiento del individuo, ya que bajo su óptica, todo enunciado de una colectividad debe ser, en principio, reductible a una serie de enunciados acerca de los individuos que la componen. Este enfoque se contrapone al holismo metodológico, para el que se pueden captar racionalmente las totalidades complejas sin recurrir a la reductibilidad a normas concernientes a sus elementos.

Pues bien, continuando con el propósito que nos ocupa, cual es el de ir descendiendo al ámbito de aplicación contable, comenzaremos señalando que los sistemas contables, a su vez, se pueden dividir en subsistemas, dependiendo del elemento utilizado para identificar a la contabilidad como disciplina científica. De esta forma, si identificamos a la contabilidad por su objeto de conocimiento, surgirían entre otros, como sistemas contables: la Contabilidad Nacional y la Contabilidad Empresarial, y como subsistemas de ésta, la contabilidad Financiera, la de Costes, la de Gestión, etc.. Podríamos, también, parcelarla atendiendo a otros criterios, casi tantos como diferentes autores la han clasificado. Así por ejemplo, el profesor Montesinos (1976) llega a basarse en diez criterios diferentes de clasificación. Además, las diferentes clasificaciones no son algo inmutable, sino que cambian a medida que se desarrolla la disciplina con la aparición de nuevas ramas y la remodelación de las antiguas.

Aún teniendo presentes las limitaciones de cualquier clasificación, nos ha parecido interesante la expuesta en el Documento nº 1 de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI), en la que queda claramente dividida la contabilidad en dos grandes áreas: la Contabilidad Financiera por un lado, y la Contabilidad Directiva por otro, ambas surgen del entendimiento de la contabilidad como sistema de información útil y de un criterio de clasificación que atiende a tres coordenadas:

- los fines a los que se destina la información contable,
- los modelos contables en que se basa y
- los usuarios de la misma,

dejando así sentadas las premisas para una correcta clasificación de la Contabilidad Directiva.

Entendemos, por otra parte, que la construcción de esta aplicación de la teoría, que es la contabilidad directiva, se puede ver apoyada y deducida (pudiendo coexistir con otros enfoques metodológicos), tal y como ya expusimos en el capítulo anterior, sobre la base de la Teoría Positiva de la Contabilidad, es decir, utilizando para ello sus elementos y conceptos, los cuales pueden estar presentes en otros sistemas contables.

Nos ha parecido un marco coherente y útil en el que poder apoyar procedimientos y cuestiones para la Contabilidad Directiva actual, así como el más adecuado para explicar las condiciones, en las que algunos procedimientos pueden ayudar a solucionar la pérdida de eficiencia planteada, hoy en día, en las organizaciones. La concepción, que de la empresa utiliza la Teoría Positiva de la Contabilidad, permite

obtener explicaciones más razonadas sobre el porqué de los cambios en los procedimientos y las nuevas tendencias observadas.

Por otra parte, pensamos que ello no implica relegar a un segundo plano los argumentos contables tradicionales, sino más bien su complementariedad e integración, incorporando nuevos elementos a la Teoría General de la Contabilidad e incorporando de esta forma nuevos caminos que nos hagan avanzar en el conocimiento.

Pensamos que es el propio paradigma de utilidad de la información el que nos ha llevado a esta nueva orientación de la investigación contable, así como la necesidad de sustentarnos en teorías menos preocupadas por un etéreo mercado en equilibrio y más por los requisitos y posibilidades de una sociedad más justa, pues como alguien ha dicho, en una época en la que la «aldea global» y la «nave espacial tierra» tienden a confundirse, no estará de más que reflexionemos sobre nuestra forma de organizar todas las actividades que hemos de compartir con nuestro semejantes (Torres López, 1989; Tugores Ques, 1989).

2. La Contabilidad Directiva como aplicación de la Teoría General Contable

Si bien aparentemente puede resultar innecesario aclarar lo que para nosotros representa la Contabilidad Directiva, quizás no lo sea tanto, si tenemos en cuenta la diversidad de conceptos, a veces discordantes, aparecidos en los últimos tiempos, como consecuencia del intento de dotar a la contabilidad del elemento estratégico que le faltaba.

La concepción de la empresa como un nexo de contratos y del SICl como parte de la tecnología contractual eficiente de la misma, hace que el problema de los procedimientos contables internos se enfoque, desde su inicio, junto al resto de acciones y decisiones emprendidas por la empresa.

Es decir, el marco de actuación de la Contabilidad Directiva comienza junto a la estrategia de la empresa, la cual guía la mayoría de las decisiones y actuaciones de ésta, así como la elección de los procedimientos contables internos. A su vez, la estrategia se verá afectada por la necesidad de adecuarse al entorno.

El mayor ímpetu para introducir en la contabilidad el elemento estratégico ha venido sin duda de la mano del trabajo de Porter (1980, 1985). Rappaport (1986), Shank y Govindarajan (1988) y Shank (1988, 1989) han combinado las ideas del trabajo de Porter y la gestión de los costes para desarrollar más tarde la noción de «Análisis de Costes Estratégicos».

Inicialmente, señalaremos algunos conceptos sobre lo que se ha dado en llamar Contabilidad Estratégica o Contabilidad de Dirección Estratégica, por haber sido ésta la que ha venido a completar el panorama de la Contabilidad Directiva. Estos términos se refieren únicamente a un solo aspecto, el estratégico, de los varios de los que se ocupa esta última.

El concepto de Contabilidad de Dirección Estratégica fue formulado, por primera vez, por el profesor Sidmonds de la London Business School en el Symposium sobre Contabilidad celebrado en Oxford en el mes de Enero de 1981. En esta reunión se vio la necesidad de colocar la estrategia como centro y objetivo de la información contable, debido principalmente a dos aspectos:

- 1) El mayor valor de la información contable para la dirección estriba en su contribución a la adopción de decisiones estratégicas, tendentes a mejorar la posición competitiva de cada unidad de negocio.
- 2) Interesa ajustar la estrategia, lo más precisamente posible, para poder atacar eficazmente a los competidores defendiéndose al tiempo de los mismos.

En 1982 el Consejo del «Chartered Institute of Management Accountants»¹ definió de la forma siguiente la Contabilidad de Dirección Estratégica: «La Contabilidad de Dirección Estratégica tiene por objeto la provisión y análisis de la información obtenida relativa a la estrategia empresarial, en particular los datos referentes a niveles y tendencias de costes, precios y cantidades, cuotas de mercado, cash-flow y obtención de los recursos necesarios de la empresa en relación con sus principales competidores».

La información contable ve así ampliados sus requerimientos para adquirir un enfoque estratégico, que permitirá a la dirección formular y valorar caminos alternativos, conociendo la posición competitiva de la empresa en el mercado, sus facetas internas y externas y sus ventajas y desventajas respecto a las demás compañías competidoras. Permitirá a la gerencia aprovechar esas ventajas y actuar decididamente contra los competidores.

Existen otras numerosas definiciones acerca del objeto y contenido de la Contabilidad de Dirección Estratégica. Entre ellas destacaremos la que da Bromwich (1990), cuando afirma que la Contabilidad de Dirección Estratégica tiene por objeto

¹ El Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) estudia y promulga la normativa sobre Contabilidad de Gestión en el Reino Unido.

proveer información concerniente a los mercados de la firma y a sus competidores con una perspectiva temporal a largo plazo.

Bhattacharya (1987) se refiere a Contabilidad de Dirección Estratégica, cuando trata de las nuevas facetas del 'management accounting', que pueden facilitar el proceso de toma de decisiones y mantener el negocio estratégicamente viable, al suministrar ese conocimiento «extra» que se necesita para triunfar. En el campo empresarial necesitamos saber dónde estamos, cuál es nuestra relación respecto a otros (competidores, clientes, proveedores y agentes sociales) antes de que podamos trazar el camino a seguir para alcanzar el éxito.

Mcnamee (1988) entiende que el objetivo esencial de la Contabilidad de Dirección Estratégica es obtener información estratégica relevante y oportuna que, debidamente «filtrada» e interpretada, comunica a la alta dirección para apoyar el proceso de adopción de decisiones estratégicas y estructurales. Para Álvarez López y Blanco Ibarra (1992b) esta nueva orientación de la Contabilidad de Gestión va mucho más lejos de lo que representa una simple adición para la toma de decisiones estratégicas. Más que una evolución representa una auténtica revolución, que genera, en suma, un nuevo paradigma contable, ampliando así notablemente el contenido tradicional de la Contabilidad de Gestión.

Tras la enunciación de los diversos conceptos, entendemos que lo que se viene denominando Contabilidad Estratégica o de Dirección Estratégica, además de repercutir en nuevos enfoques para la Contabilidad de Gestión, surge como respuesta individualizada a nuevas necesidades de información estratégica o a largo plazo, para poder ejercer el control en la empresa de forma global y anticipada, utilizando como modelos de información contable aquellos que se refieren a la planificación estratégica, con datos tanto previstos como reales, satisfaciendo las necesidades de información de la alta dirección y del equipo de planificación y guiando el comportamiento de sus integrantes hacia la mejora de la eficiencia.

La contabilidad estratégica viene a completar lo que representa la adaptación de la contabilidad a los diferentes horizontes temporales del 'management'. De acuerdo con Kipfer (1991), ayer la contabilidad no reflejaba más que el pasado. Hoy, gracias a los esfuerzos realizados en materia de aceleración en la producción de los resultados, la contabilidad se sitúa en el presente. Ahora le falta proyectarse en el futuro, gracias a la integración de datos previsionales. Esta concepción está basada en el sistema de pilotaje de la organización a tres niveles propuesto por Anthony en 1966 (planificación estratégica, control de gestión y gestión operacional), la cual ha calado en los diseñadores de los sistemas de información.

Entendemos, en efecto, que junto a la Contabilidad Estratégica se encuentra la

Contabilidad de Gestión, suministrando información anual por períodos mensuales, para satisfacer al control anticipado y al control en feed-back en los períodos mencionados y utilizando como modelos de información contable aquellos que se refieren a la planificación anual y mensual, con datos tanto agregados como desagregados, así como previstos y reales, de tal forma que satisfaga las necesidades de la alta dirección, de las direcciones funcionales y departamentales, así como del gabinete de planificación y presupuestos. Ambas expresiones, Contabilidad Estratégica y Contabilidad de Gestión, junto a la Contabilidad Operativa, constituyen lo que el Documento n°1 de ACODI ha definido como Contabilidad Directiva: «la ciencia contable operando a través de sus modelos en un sistema de dirección económica específico y, dentro de él, proporcionando información útil al sujeto económico para el control de un sistema de circulación económica».

Para la National Assotiation of Accountants, desde agosto de 1991 Institute of Management Accountants, la Contabilidad Directiva es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información económica usada por la gestión para planificar, evaluar y controlar una entidad, a fin de asegurar el uso apropiado de los recursos y su contabilización.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.), en su documento N° 1 de Principios de Contabilidad de Gestión, expone que la Contabilidad Directiva procesa, interpreta y comunica información relevante y oportuna, para apoyar racionalmente el proceso de planificación y control en los niveles estratégico, táctico y operativo. Al mismo tiempo, ayuda a la adopción racional de las decisiones de orientación, y coopera eficazmente en el desarrollo, motivación, participación e integración de los recursos humanos en la organización.

Para el citado documento de A.E.C.A., el contenido de la Contabilidad Directiva se podría resumir como sigue:

- a) Su objetivo primordial es contribuir a garantizar la supervivencia de la organización como tal.
- b) Su ámbito viene marcado por la incertidumbre y el riesgo.
- c) Sus fuentes están constituidas por la información interna y externa, bien sea cuantitativa o cualitativa (informes financieros, informes ajenos a la organización, etc.).
- d) Su principal aportación es la información relevante y oportuna para la formulación racional y desarrollo del proceso integral y coherente de planificación y control.

El documento nº 1 de ACODI, anteriormente citado, centra a la contabilidad directiva en el ámbito del sistema de dirección económica, entendiendo que los procedimientos utilizados por la contabilidad financiera para eliminar las ambigüedades que impiden llegar a una medida única de las variables de sus modelos, tales como recurrir a convenciones y normas jurídicas, necesarias por otra parte, deben caer fuera del ámbito referido, centrándose exclusivamente en procedimientos, que recurran al razonamiento científico económico-contable y aceptando, por tanto, medidas múltiples. Si la medida ha de ser única, será el sistema de dirección el que elija una entre las posibles.

Quedan claramente diferenciados dos conceptos que merece la pena señalar: una cosa es estar al servicio de la gestión y otra muy distinta, rendir cuentas de la gestión.

Desde una perspectiva de servicio a la gestión, las tres categorías, en las que se puede dividir a la Contabilidad Directiva, atendiendo al contenido de la información contable que el usuario final necesita según su nivel de decisión, pueden tomar como referencia las tres posibles formas a las que alude el Statement on Management Accounting nº 1 (N.A.A., 1986, pp.57-61), cuando expresa que el proceso de decisión puede ser:

- Repetitivo. Para ello se requiere un conocimiento de las operaciones rutinarias de la entidad.
- No programado. Ante los acontecimientos imprevistos las decisiones deben tomarse sin atenerse a reglas específicas y teniendo en cuenta los diferentes factores que confluyen en la vida empresarial.
- Estratégico. Para ello se habrá de tener en cuenta la continua interacción de la totalidad de los factores clave, expuestos en capítulos anteriores, siendo ésta la que puede provocar la situación ideal perseguida por la empresa.

Atendiendo a los tres niveles expuestos, la contabilidad directiva puede resultar clasificada en las tres categorías que el documento nº 1 de Acodi recoge y que a continuación reflejamos, centrandó, fundamentalmente, su interés en la utilidad de la contabilidad directiva como instrumento de control.

2.1. CONTABILIDAD ESTRATÉGICA

En el ciclo de control estratégico, desarrollado por el consejo de administración y la dirección general, opera básicamente el control anticipado (prever las desviacio-

nes de los objetivos y tomar las medidas correctoras antes de que se produzcan dichas desviaciones) y, en menor medida, el control en feed-back, (a partir de la información recibida sobre las desviaciones de los objetivos se toman seguidamente las medidas correctoras oportunas). Persigue los objetivos básicos del sistema económico, a los que se subordinan los objetivos de los otros dos ciclos de control, que más adelante comentaremos: control de gestión y control operativo. Su ciclo temporal es superior al año, abarcando normalmente períodos de dos o más años.

Las características de la información empleada en este ciclo son las siguientes:

- a) Fines: control global a largo plazo del sistema de circulación económica.
- b) Modelos: modelos de planificación estratégica con un modelo contable subyacente. Modelos contables muy agregados.
- c) Usuarios: alta dirección y gabinete de planificación.
- d) Tiempo a que se refiere: información contable prospectiva, proporcionada por el modelo de planificación estratégica e información contable retrospectiva agregada, elaborada por el sistema informativo contable.

Es en este ciclo de control, en el que surge la Contabilidad Estratégica como aquella rama de la Contabilidad Directiva, que ha de procesar, interpretar y comunicar la información contable necesaria para la adopción de decisiones estratégicas, estructurales y normalmente excepcionales. Dicha información nos va a permitir, por ejemplo, elegir los objetivos generales de la organización; planificar la organización; fijar políticas de personal, financieras, de comercialización, de investigación, de inversión; elegir nuevas líneas de productos; adquirir una nueva división, etc.

En esta tarea de suministrar información adecuada para la toma de decisiones estratégicas, a través de modelos contables de planificación estratégica, la Contabilidad Estratégica habrá de apoyarse en análisis que, realizados junto a otras disciplinas desde una perspectiva interdisciplinar, conduzcan a la formulación e interpretación del diagnóstico de la empresa. Así se requerirá:

- a) Información sobre el entorno para poder determinar los productos o servicios que hay que fabricar y vender, de acuerdo con la demanda existente, la calidad que solicita el mercado, los gustos etc. De esta forma, se contribuye al establecimiento de los fines generales.
- b) Información sobre el diagnóstico interno de la empresa. A través del mismo, se puede determinar el grado de eficiencia que se puede alcanzar y, en

consecuencia, contribuir al establecimiento de los objetivos estratégicos relativos a crecimiento, rentabilidad, viabilidad..., que tiendan a la optimización de la gestión a través de la mejora continuada.

- c) Información relativa a la posición competitiva de la empresa, referida especialmente al planteamiento de las posibles opciones en el proceso de planificación estratégica, su valoración y estudio y la selección de la(s) estrategia(s) más conveniente(s) para alcanzar los objetivos fijados.

Se trata, en suma, de generar la información que facilite el diagnóstico de la empresa y permita observar el impacto, que en los modelos contables de planificación estratégica producirían sus efectos.

De esta forma, la Contabilidad Estratégica contribuye a reorientar o seleccionar la estrategia óptima de la empresa respecto a los objetivos propuestos, permitiendo a la misma situarse correctamente en su entorno y mantener una posición competitiva que garantice su subsistencia.

2.2. CONTABILIDAD DE GESTIÓN

En el ciclo de Control de gestión, desarrollado por la dirección general y las direcciones funcionales, operan las modalidades de control anticipado y de control en feed-back antes descritos. Es el que mayor flujo de información contable utiliza y es el que controla el sistema informativo contable, y en donde se produce toda la información contable retrospectiva, sea ésta de Contabilidad Directiva o de Financiera. Persigue los objetivos básicos del sistema de circulación económica, los cuales se encuentran supeditados a los objetivos del sistema económico, siendo su horizonte temporal el corto plazo, un año subdividido, generalmente, en meses. Observamos a dicho control como el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización eficaz y eficiente en el cumplimiento de los objetivos de la Organización.

Las características de la información contable, empleada en este ciclo, son las siguientes:

- a) Fines: el control global a corto plazo del sistema de la circulación económica.
- b) Modelos: modelos de planificación anual/mensual y modelos presupuestarios. Ambos contienen un modelo contable subyacente en el que se introducen datos agregados y desagregados.

- c) Usuarios: alta dirección, direcciones funcionales/departamentales y gabinete de planificación y presupuestación.
- d) Tiempo a que se refiere: información contable prospectiva, proporcionada por los modelos de planificación y presupuestarios, e información contable retrospectiva agregada y desagregada, proporcionada por el sistema informático contable.

Surge en este ciclo de control, como sistema informativo contable, la Contabilidad de Gestión, la cual ha de proporcionar información contable suficiente para la toma de decisiones, normalmente tácticas, funcionales y periódicas, por parte de las direcciones funcionales/departamentales.

Actividades propias de este ciclo de control, entre las que se encuentran las específicamente contables, podrían ser, a modo de ejemplo, formular presupuestos, formular prácticas para el personal, planeamiento del capital de explotación, formular programas de publicidad, decidir acerca de proyectos de investigación, elegir mejoras de productos, decidir sobre reacondicionamientos de planta, formular reglas de decisión para control operativo, aceptar o rechazar pedidos, jerarquizar decisiones cuando haya mas de una opción, etc.

2.3. CONTABILIDAD OPERATIVA

El ciclo de control operativo, desarrollado por las unidades jerárquicas inferiores de la estructura organizativa, opera casi exclusivamente en la modalidad de control en feed-back. Su horizonte temporal es a corto plazo y las características de su información las siguientes:

- a) Fines: control parcial continuo del sistema de circulación económica.
- b) Modelos: modelos contables desagregados. Básicamente representan un conjunto de procedimientos de cálculo y representación, que siendo susceptibles de registro mediante la metodología específica de la contabilidad, permiten elaborar la información requerida sobre los objetivos de coste establecidos.
- c) Usuarios: unidades operativas.
- d) Tiempo a que se refiere: información contable retrospectiva desagregada y parcial sobre el sistema de circulación económica.

Surge en este ciclo de control la contabilidad operativa, como aquella rama de la contabilidad directiva que ha de suministrar información contable necesaria, para la toma de decisiones de las unidades operativas. Normalmente, se trata de decisiones operativas, locales y repetitivas, que pretenden asegurar que las tareas específicas se cumplan en forma eficaz y eficiente, al tiempo que dicha información ha de servir de apoyo para la confección de información (presupuestos, cálculo de costes estándares y desviaciones...) en los niveles superiores.

Podemos señalar que, tradicionalmente, el control operativo se refiere a tareas o transacciones únicas, requiriéndose pocos juicios de valor, basados generalmente en reglas. Mientras el control de gestión enfoca la actividad globalmente y se relaciona con individuos, es decir, las tareas a las que se refiere el control operativo están especificadas, no requiriéndose ningún juicio con respecto a lo que debe hacerse, las actividades sujetas al control de gestión no están especificadas y la dirección decidirá lo que debe hacerse dentro de las restricciones generales de los planes estratégicos. El control operativo enfoca la ejecución y el control de gestión enfoca tanto el planeamiento como la ejecución.

2.4. INTERRELACIÓN CON OTROS FACTORES DE INFLUENCIA EN LA ORGANIZACIÓN

Una vez analizados los tres ámbitos estrictamente contables en los que opera la Contabilidad Directiva, podemos señalar que el referido a la contabilidad de gestión es, en la actualidad, el que suministra mayor volumen de información contable directiva destinada al ciclo de control de gestión. Ello, sin menoscabo de que en un futuro sea la contabilidad estratégica la que suministre de manera creciente información contable, ya que, en todo caso, lo que se pretende es obtener información cuantificada, que, de acuerdo con la estrategia previamente definida, contribuya a la consecución de los objetivos de las organizaciones, planificando y controlando sus actividades, determinando sus valores reales y analizando las desviaciones de todas las magnitudes empresariales, que, de manera interactiva, se incorporan al cuadro de mando de la Dirección. Dicha información ha de proporcionar de forma clara, rápida y sencilla los aspectos relevantes de dichas magnitudes, para que cada uno de los diferentes niveles de usuarios la utilice para la mejora de la posición competitiva.

Es quizás este último párrafo, el que nos sugiere dentro del ámbito en el que nos encontramos, algunas de las claves que nos han de guiar para conseguir que evolucionen los sistemas de información contable tradicionales, superando así parte de lo que se ha dado en llamar problemática de los sistemas de costes tradicionales, ampliamente analizada en este trabajo. Bajo nuestro punto de vista, la forma en que han de encontrarse conectados los sistemas de información contable descritos en el

ámbito de la contabilidad directiva para que den respuesta a las nuevas necesidades de información, a fin de mejorar la posición competitiva, ha de ser la siguiente:

- A) En primer lugar y bajo una perspectiva estrictamente contable, la conexión existente entre los sistemas de información contable, dependientes de la contabilidad directiva, ha de ser tal que la información que se elabore en los niveles, que hemos denominado inferiores (contabilidad operativa), debe representar la desagregación cuantitativa de las variables clave, que contribuyan a la consecución de los objetivos y políticas enunciadas en los niveles superiores, contribuyendo, al mismo tiempo, a la construcción de los sistemas de información agregados y desagregados, prospectivos y retrospectivos, por ellos diseñados (contabilidad de gestión y contabilidad estratégica). De esta forma, los sistemas de información contable aludidos se constituyen como interdependientes y complementarios, asemejándose su entramado más a una molécula que a una pirámide.
- B) En segundo lugar y enfocando el problema en un marco organizativo más amplio que el contable, para que los fines asignados a los tres niveles de SICl propuestos sean alcanzados, el control no debe plantearse en los términos clásicos expuestos, claramente dirigido desde arriba hacia abajo, es decir, de la dirección a los trabajadores, sin poder éstos emitir juicios de valor. Resulta paradójico que no pueda ejercer el control quien posee mayor información y, por lo tanto, más elementos de juicio. Entendemos que una de las claves fundamentales para resolver los problemas de eficiencia, a los que en repetidas ocasiones nos hemos referido, será anular la dirección única, que tradicionalmente se ha asignado a los mecanismos de control, concibiendo a los mismos para que funcionen en todas direcciones. Ello implica la necesidad de considerar en las organizaciones los aspectos relacionados con el comportamiento de los individuos y, por lo tanto, la de impulsar todo tipo de mecanismos de motivación que fomenten su participación en el ejercicio del control. En esta línea, se ha de considerar la influencia, que el sistema de información contable puede llegar a ejercer en los individuos, tal y como ya reflejábamos en el capítulo II. La búsqueda de las condiciones para mejorar la eficiencia se ha de realizar en este sentido. Ello implica un enfoque diferente de la toma de decisiones cotidiana, por supuesto, acorde con las grandes políticas de la compañía tomadas en la cúpula e implantadas verticalmente. En el manejo diario de los negocios la decisión no es importante, lo que realmente importa es la implantación de una acción, cuyo propósito es la acción misma. La decisión y la acción resultan, por tanto, inseparables. Como diría el poeta, «se hace camino al andar». Lo fundamental es incitar e iniciar esa ansiada búsqueda, el final del camino se irá descifrando a medida que se avance.

La polémica, que en torno a la obsolescencia o no de los sistemas de costes tradicionales se viene manteniendo en los últimos años, puede también encontrar sus causas en estos razonamientos. En nuestra opinión, la causa de dicha obsolescencia también obedece al hecho de que la información, que se elabora para los sistemas de control operativo y de gestión por parte de la contabilidad en estos ámbitos, no contribuye a la consecución de los objetivos y políticas enunciadas en el nivel estratégico, destinado al control global a largo plazo de la empresa, por lo que difícilmente se puede hablar de sistemas de información integrados. La conexión de sus variables no existe ni en un sentido ni en otro, y mucho menos, por lo tanto, la comunicación de las mismas entre los miembros de la organización para ejercer el control. Mediciones, que no responden a la auténtica circulación económica de valor, acompañadas de información irrelevante, unido a la ausencia de variables económicas de cuya evolución depende la supervivencia de la empresa, hacen absolutamente inservible la información, elaborada en estos estratos, para los fines encomendados, al tiempo que pueden llegar a ser el mayor obstáculo para identificar los problemas y debilidades de la compañía relacionados con la pérdida de eficiencia.

Sólo en la forma planteada la contabilidad directiva alcanzará su objetivo de proporcionar información válida para la consecución de las metas organizacionales. Mediante la planificación y el control de las actividades en la forma descrita, la determinación de sus valores reales y el análisis de las posibles variaciones de las magnitudes empresariales, la contabilidad directiva contribuirá a la consecución de dichas metas, así como a alimentar el proceso de iniciación e incitación de acciones, que finalmente se traduzcan en una disminución de la pérdida residual. Cuando esto ocurra en las empresas, los informes contables internos no se elaborarán para satisfacer los requerimientos de la información contable externa, sino al revés. Los estados financieros externos se prepararán, a partir de la rigurosa información elaborada por los sistemas diseñados, para facilitar la toma de decisiones a la dirección. Es decir, el enfoque es justo el contrario que el utilizado por muchas empresas actuales, en las que se pretende desarrollar, sin éxito, una información adecuada para la dirección, partiendo de sistemas diseñados para satisfacer las necesidades de los informes financieros externos.

En relación con estos aspectos, nos parece interesante traer a colación los comentarios realizados por Carmona Moreno (1993, p.19) sobre la normalización contable. «Las consecuencias de un planteamiento de estas características para la normalización contable son claras. Sería objeto de normalización aquella parte de la contabilidad de costes orientada hacia la contabilidad financiera, es decir, aquellos cálculos de costes que tuvieran que seguir los principios y convenios de la contabilidad financiera, con el fin de proporcionar valoraciones objetivas de inventarios o desagregación de resultados verificables. Sin embargo, la normalización contable en cuanto que regulación impositiva carecería de sentido, cuando nos encontramos

ante sistemas de costes orientados a la gestión. En este último caso lo que debe primar es la relevancia de la información que se presenta, y mucho menos su verificabilidad. Esta información puede tener una fundamentación más económica y menos jurídica».

3. Nuevos indicadores en el diseño de los sistemas de Contabilidad Directiva

Los planteamientos teóricos, que en el presente capítulo se han expuestos para los SICI, implican el que éstos se diseñen de tal forma que sirvan tanto para la planificación y el control de las operaciones rutinarias, como para la adopción de decisiones específicas y la formulación de las políticas generales de la empresa. En definitiva, que sean capaces de enlazar la planificación y el control de las operaciones rutinarias con la formulación de los objetivos estratégicos, por lo que, de una u otra forma, éstos últimos habrán de ser incorporados.

Evidentemente, su diseño habrá de adaptarse a las nuevas condiciones a que se enfrentan las empresas y traducirse en SICI que respondan a las necesidades planteadas en el capítulo anterior. Han de poner mayor énfasis en algunas cuestiones, que en las últimas décadas se han venido descuidando, pero para las cuales la contabilidad interna siempre dispuso de mecanismos para su medición.

Nos referimos a la introducción de variables, relacionadas con los objetivos generales de la organización, siempre que éstos estén claramente explicitados. Al tratarse de objetivos genéricos, generalmente, se buscan medidas de los mismos a través de indicadores cuantificables que los sustituyan, a la vez que se marcan metas, planes de actuación y mediciones de los mismos. Dichas variables representan, por tanto, a los «factores clave» de la organización, las cuales pueden ser medidas y corregidas. Entre los indicadores, que a ellas se refieran, se ha de prestar especial atención a los no financieros, los cuales han de estar presentes tanto en los informes operativos y de gestión, como en los elaborados para la planificación estratégica de la empresa. Ellos se ocuparán de medir la bondad de una determinada actividad (por ejemplo, ciertos indicadores de calidad) o de un determinado comportamiento (por ejemplo, productividad, seguridad, absentismo).

Tal y como señalan Johnson y Kaplan (1988), los indicadores deberán basarse en la estrategia de la empresa e incluir medidas clave del éxito de la producción, el marketing y la I+D. Así por ejemplo, las empresas actuales estarán especialmente interesadas en introducir mediciones acerca de la calidad, la productividad, el personal, la flexibilidad o la innovación. Se trata, en definitiva, de acompañar a la informa-

ción financiera de otra no financiera, basada en ciertas actividades realizadas por la empresa. En esta línea, Eccles (1991) llega incluso a proponer que se incremente el campo de información publicada a los accionistas, incluyendo nuevos criterios no estrictamente financieros, tales como: calidad, grado de satisfacción de los clientes, cuota de mercado, etc.

No se trata de crear procedimientos y sistemas de medición aplicables de forma universal a todas las empresas, sino de tener en cuenta los valores subyacentes, los objetivos y las estrategias de las empresas particulares.

Resulta bastante improbable que una única medida pueda servir de base para evaluar los hechos económicos de un período, así como para el control y motivación del personal de la empresa.

Son múltiples los indicadores de rendimiento que pueden mejorar la motivación y evaluación de la eficiencia. Algunos de estos indicadores serán financieros, otros no lo serán. No existe una razón concreta por la cual las medidas financieras deban ser primordiales a la determinación de los objetivos a corto plazo, incluso, si el objetivo a largo plazo es el de maximizar los cash flows futuros de la empresa (Kaplan, 1984a).

En este sentido, se manifiesta la profesora Castelló (1992, p.386) para quien «cada vez es más necesario introducir sistemas de medición de la actuación no financieros, así como integrar nuevos sistemas de evaluación de la rentabilidad, siendo, por tanto, imprescindible mejorar la capacidad de medición del rendimiento no financiero a través de los factores o variables que se consideran críticos para alcanzar el éxito, tales como: la productividad, la calidad, la capacidad de adaptación y la gestión de los recursos humanos».

De esta forma, aparecerán en los informes contables indicadores tales como: porcentajes de productos defectuosos, tiempo medio entre fallos, paros no programados de máquinas, chatarra, reclamaciones de clientes, tiempos de puesta a punto, tiempos de avance, tiempos de producción, porcentajes de absentismo, medidas sobre el éxito de la contratación y de la promoción, número de accidentes, número de partes del producto, porcentaje de partes comunes y partes únicas de los productos, relación de materiales, distancia media recorrida por los productos en el proceso, porcentaje de compromisos de entrega cumplidos cada período, tiempo total de lanzamiento de nuevos modelos, etc.

Se trata, en definitiva, de volver a las medidas basadas en las operaciones, que fueron el origen de los sistemas contables de gestión en el siglo XIX. Estas medidas fueron diseñadas para ayudar a los directivos, no para preparar estados financieros.

Es preciso crear medidas de rendimiento a corto plazo, que sean consistentes con la estrategia de la empresa y con su tecnología de producto y de proceso.

Los sistemas de información contable, destinados a usuarios internos, han de proveer información, que contribuya a mejorar la posición competitiva de la empresa, es decir, que sirva para satisfacer los objetivos generales propuestos por la organización. Los objetivos de fabricación en las empresas, que persiguen la excelencia, se encuentran en consonancia con las estrategias a largo plazo, por lo que debe establecerse el seguimiento de los mismos a través de los diferentes sistemas de información contable con los que cuente la dirección. Hay que vigilar las variables clave y su evolución, conectándolas con los objetivos que se persiguen. De esta forma, la información contable contribuirá a la adopción de decisiones estratégicas, tendentes a mejorar la posición competitiva de las empresas, constituyéndose en el mayor valor de la misma.

En este sentido, se observa una favorable predisposición de las empresas españolas. En el reciente trabajo empírico realizado por Carmona Moreno (1993, p. 111) se constata la existencia de información no financiera suministrada regularmente por los departamentos de finanzas de las empresas encuestadas. En concreto, un 53,3% suministra información sobre tiempo de proceso y un 34,2% sobre calidad. Al decir de este autor «ello significa que las medidas no financieras parecen ser consideradas de importancia en el actual control de gestión. Esto hace pensar que se requiere una mayor atención a medidas que escapan de la metodología de la partida doble».

No se trata de construir sistemas contables más complejos, sino que, en palabras de Holbroock (1985), en función de la simplicidad general, buscada con las actuales políticas productivas, los sistemas de medida y control deben también tender a pasar desde un sistema de recogida y procesamiento intensivo a otro más simple y selectivo.

La dinámica de los negocios actuales impone sistemas de información poco sofisticados, con tendencia a la simplificación y al análisis de aquellas variables que se puedan determinar de una forma rápida y cuya información resulte oportuna y relevante, para enlazar con los objetivos generales de la organización. Prima la rapidez sobre la exactitud, y la simplificación sobre la complejidad y la abundancia. El importantísimo papel que la informática ha jugado en este sentido, es la clave de estos argumentos.

Por lo expuesto, el seguimiento de las variables representativas de los factores clave se ha de realizar con exhaustividad e involucrando a todos los miembros de la organización. Si bien es cierto que los sistemas de información contable pueden ser

utilizados como instrumento de manipulación de la conducta humana, no lo es menos el hecho de que resultará más eficaz la utilización de los mismos, si ésta se guía mediante el consenso. La participación en la búsqueda de las condiciones para mejorar la eficiencia, no es posible, si en el diseño organizativo no se contempla una adecuada distribución y comunicación de la información, que ayude a lograr un inicial consenso, susceptible, por supuesto, de ser modificado cuando nuevas situaciones no previstas aparezcan. Sólo así se lograrán superar los inconvenientes ya señalados, que hoy hacen inservibles a los sistemas de costes tradicionales. Pasar del principio de excepción al de mejora continuada sólo es viable, si la actuación de los individuos va por delante del reflejo de los datos contables, por lo que el papel, que a los SICI se les ha asignado como mitigadores de comportamientos oportunistas que causan costes contractuales, verá así alcanzar su potencialidad. Al evaluar la actuación de los trabajadores, éstos encuentran en ellos, mediante la información acerca de la mejora de su actuación, un acicate para el progreso, así como información para posteriores acuerdos de cooperación.

Contar con una información que permita el correcto planeamiento, valoración y selección de estrategias, es la mejor garantía del éxito empresarial. Las empresas del siglo XXI con mayor éxito serán aquellas que dispongan de este tipo de información (Porter, 1987).

Pero ¿qué nuevos enfoques sobre procedimientos contables son los más adecuados para integrar a las variables financieras y no financieras y llegar a obtener Sistemas de Información Contable Internos, que se encuentren conectados en la forma descrita y asuman los papeles señalados? ¿Cómo llegar a un diseño adecuado de los mismos, partiendo de unos sistemas que cuentan con todas las limitaciones mencionadas?

4. Guía para el diseño de los sistemas de información contable

Una vez expuestas las consideraciones teóricas acerca de las necesarias conexiones, que se han de mantener, y variables, que se han de introducir en los sistemas de información referidos a la contabilidad directiva, nos ha parecido interesante incluir la propuesta de evolución, que para los mismos plantea el profesor Kaplan (1988), inicialmente en su trabajo «One cost system isn't enough» y completada con posterioridad, junto a Cooper (1991), en «The Design of Cost Management Systems». Ya con anterioridad había realizado diversas llamadas de atención a propósito de la urgencia en rediseñar los SICI, como consecuencia de su falta de adaptación a los grandes retos competitivos y tecnológicos, que requieren nuevas necesidades de información no coincidentes con las exigencias de la contabilidad financiera.

No significa que la citada propuesta sea la única, máxime teniendo en cuenta las apreciaciones, anteriormente realizadas, sobre la toma en consideración de las particulares características de cada organización. Sin embargo, nos ha parecido interesante describirla, por su carácter generalista y, por lo tanto, entender que puede resultar de gran utilidad. Plantea cómo resolver muchos de los problemas comentados, exponiendo un tratamiento válido al proceso de adaptación que la empresa debe realizar a medida que el entorno evoluciona.

Nos permite retomar la cuestión, inicialmente planteada, acerca de la misión claramente estratégica que debe tener el sistema de información contable, junto al resto de los elementos que componen la totalidad del diseño organizativo y conforman su desarrollo, apuntando hacia soluciones que parecen aunar la diversidad de criterios y lograr el consenso entre los contables: los sistemas de costes basados en las actividades (ABC).

Como solución intermedia, hasta llegar a los sistemas integrados, Kaplan plantea un sistema de costes múltiples. Numerosos contables se han opuesto a esta situación de multiplicidad en los sistemas de costes. No se entiende que una empresa pueda funcionar con diversos sistemas. Aunque admiten que el sistema puede ser mejorado, entienden que todas las mejoras se deben integrar en uno único.

Los sistemas de costes múltiples no son el objetivo, sino una etapa intermedia en el camino hacia un conjunto más efectivo de sistemas integrados de información para la dirección. Es una etapa necesaria que evita llegar, desde un principio, a un sistema de costes totalmente nuevo, con las limitaciones y problemas que esto supondría para la gestión. El proceso hasta llegar a un sistema de información contable integrado consta de cuatro etapas:

Iª ETAPA

Esta primera etapa, en la que a los datos se les identifica como de mala calidad, incluye los sistemas en los que se producen errores significativos en el registro de las transacciones básicas de materiales, mano de obra y gastos de explotación. Características de esta etapa son las desviaciones inesperadas en los inventarios físicos, la reducción del valor contable de las existencias tras una auditoría interna o externa y los ajustes y correcciones de errores tras el cierre.

No todas las empresas arrancan con sistemas de la primera etapa. Generalmente se encuentran en empresas pequeñas o en compañías nuevas que prestan poca atención a la entrada de datos y a la elaboración de un buen diseño de control interno.

2ª ETAPA

La mayoría de las empresas tiene sistemas de costes de esta segunda etapa identificada por su excesiva atención a la información externa. Sus características son: la ausencia de sorpresas en los datos obtenidos, el permitir hacer cierres mensuales y el cumplir las normas para la auditoría externa. Todo esto origina una conciencia generalizada dentro de la empresa de que los estados financieros, producidos por el sistema, son del todo fiables.

Aunque funcionen bien a efectos de la información externa, no resultan adecuados para la gestión, por todas las razones expuestas y sobre las cuales Kaplan enfatiza señalando que los sistemas de esta segunda etapa son inadecuados para llevar a cabo el control operativo, para estimar el coste del producto y el análisis del rendimiento ya que en su método de imputación de costes indirectos, usan indicadores que no siempre son relevantes. Este es el caso de muchos sistemas, que han quedado obsoletos por no adaptarse a una evolución en el entorno y en la propia empresa. Así puntualiza, no es lo mismo utilizar criterios como la mano de obra en una fábrica completamente computadorizada y mecanizada que en otra más artesanal.

La filosofía de esta etapa es intentar, sin éxito, desarrollar una información adecuada para la dirección. Sin éxito, porque el sistema está orientado exclusivamente a satisfacer las necesidades de la información financiera externa y no las necesidades de la dirección, de modo que no resuelve los problemas ya mencionados.

Kaplan anima a las empresas, que se encuentran en esta etapa, a que, en la medida en que estos sistemas son adecuados para suministrar información financiera, mantengan de momento tal sistema para preparar los informes externos, y que, al mismo tiempo, creen nuevos sistemas para el control operativo y el análisis del rendimiento.

3ª ETAPA

En esta fase evolutiva, conocida como fase dedicada a la innovación, la información del sistema operativo se interesa por las mediciones directas del resultado de explotación, como la calidad, oportunidad, flexibilidad y servicio al cliente. Además, complementan estas mediciones operativas y físicas, incluyendo informes financieros de rendimiento a corto plazo. Para muchas operaciones se elabora información financiera diariamente, apoyándose en sistemas de control informatizados. Esta información continuada permite un alto grado de exactitud en la valoración de consumos, cálculo de desviaciones y tendencias de los costes reales. La representación

gráfica de los datos, resaltando las tendencias y las previsiones, sustituye al cúmulo de cifras propios de la segunda etapa.

El objetivo de estos informes no es tanto controlar a los empleados, como facilitar información que guíe sus actividades de aprendizaje y mejora.

Es en esta tercera etapa cuando las empresas pueden empezar a construir sistemas de costes basados en las actividades, sistemas ABC, por ser éstos los más adecuados para conectar el nivel operativo con el estratégico, tal y como anteriormente expresamos. De ellos nos ocuparemos más adelante.

La asignación de los costes será más precisa que las realizadas en la etapa 2, porque los sistemas de costes, basados en la actividad, no se limitan a utilizar criterios de imputación relacionados con el volumen o la mano de obra, pudiendo optar por asignar los costes basándose en criterios como: lotes producidos, diferentes componentes o productos, líneas de productos distintas o canales y clientes diferentes.

Diferentes investigaciones han demostrado que la conducción de los costes generales de fabricación se puede producir por causas diferentes: Logísticas (ordenar, ejecutar y confirmar el movimiento de los materiales dentro de la fábrica), de equilibrio (correlacionar el suministro de materiales, mano de obra y equipos industriales con la demanda de trabajo obtenida por la empresa), de calidad (especificar las normas, los procedimientos de control, el mantenimiento de registros, etc.) y de cambio (cambiar el diseño de los productos, las formas de realizar la producción y las especificaciones de materiales) (Miller y Vollmann, 1985); complejidad de los centros de trabajo (Cooper y Kaplan, 1987 y Jhonson y Kaplan, 1987) o complejidad de la producción, (Hayes y Clark, 1985 y Foster y Gupta, 1990).²

Cuando los costes generales de fabricación son generados por un número de factores no directamente proporcionales al volumen de producción o la mano de obra, siendo asignados a los productos basándose en dichos criterios, entonces los costes de los productos pueden estar distorsionados y el diseño del sistema de costes debe ser revisado. Es el momento de asignar los costes a través de la cadena de valor implantando el ABC.

Los sistemas de control operativo y los sistemas ABC difieren, como es lógico, en algunos aspectos, ya que están destinados a suministrar información para los

²En relación con la diversidad de trabajos realizados en este sentido, ver la revisión de la literatura realizada por Young y Selto (1991): «New Manufacturing Practices and Cost Management: A Review of The Literature and Directions for Research», y por Banker, Potter y Schroeder (1992): «An Empirical Analysis of Manufacturing Overhead Cost Drivers».

diferentes niveles orgánicos de la estructura empresarial. Por ejemplo, los sistemas ABC están diseñados para facilitar decisiones sobre el diseño del producto y decisiones estratégicas sobre el proceso de fabricación, precios y combinación de productos. En este contexto, todos los gastos de la organización se consideran variables con respecto a las decisiones tomadas. Los primeros producen información diaria (al menos), mientras los segundos, en tanto que se usen para estudios analíticos a lo largo de todo el año, pueden ser reestimados anualmente. Por último, los sistemas de control operativo deben informar con exactitud del consumo de recursos por procesos y departamentos, sin incluir la imputación. Sin embargo, el análisis de costes para un análisis ABC implica que todos los costes se asocian a las actividades realizadas y los productos fabricados. Ello obliga, como es obvio, a la tantas veces comentada conexión entre los diferentes niveles de información interna, que traerá como consecuencia la integración de los sistemas contables en la etapa 4.

Las empresas situadas en esta tercera etapa, a las cuales les pondríamos el calificativo de innovadoras en cuanto a sus sistemas de gestión, deberían mantener los sistemas existentes para la elaboración de la información financiera, desarrollando, al mismo tiempo, sistemas de costes basados en el nivel de actividad y los que la dirección considere para ejercer el control operativo. Puede resultar extraña la coexistencia de estos dos subsistemas contables, con posibles vías de datos diferentes, pero un diseño único no se puede configurar en esta etapa. Es necesario un período de prueba para esa integración de sistemas independientes. Mientras se llega a esta etapa, el minimizar costes y el conseguir una máxima coherencia informativa precisa de ambos subsistemas.

4ª ETAPA

La última etapa del desarrollo evolutivo es la destinada a integrar los sistemas de costes. En ella los estados financieros externos se podrán preparar a partir de los sistemas basados en el nivel de actividad y en el control operativo desarrollados y experimentados en la etapa anterior; es decir, en los sistemas diseñados para facilitar la información a la dirección.

Además de servir para preparar los estados financieros, estos sistemas de etapa 4 permitirán integrar la información, por ellos suministrada, para los diferentes niveles de decisión: operativo, de gestión y estratégico. El sistema de costes basado en la actividad preparará los presupuestos para los departamentos o secciones de explotación en virtud de las previsiones de volumen y combinación de productos y la utilización de determinados procesos y procedimientos de producción (sobre costes estándar). Así, si se produjeran cambios sustanciales en la combinación o en el volumen de productos o en la naturaleza de los procesos de producción, con los

sistemas basados en la actividad, se podrían preparar nuevos presupuestos, permitiendo una continua interacción.

Por otra parte, durante el ejercicio, el sistema de control operativo puede comparar el coste real con las previsiones realizadas y preparadas por el sistema ABC. Se va a producir una retroalimentación o feed-back desde el sistema de control operativo hacia el basado en el nivel de actividad, ya que el primero proporciona datos sobre el consumo real de las actividades productivas durante el ejercicio, pudiendo actualizar muchas de las estimaciones del sistema ABC de acuerdo con datos reales de explotación.

Es en la etapa 4 donde se consigue la integración de sistemas en la forma descrita con anterioridad. Uno analizaría la rentabilidad por producto y cliente, y otro controlaría de modo instantáneo y verificaría el cumplimiento real de objetivos. Los estados financieros periódicos se prepararían extractando información de ambos sistemas y adecuándola para satisfacer los requisitos legales establecidos para la información externa. Sólo existirá una única estimación del coste de los productos.

¿Por qué no iniciar directamente el sistema en la cuarta etapa? De acuerdo con Kaplan nos mostramos escépticos sobre las posibilidades de desarrollar satisfactoriamente, hoy en día, todas las especificaciones de detalle necesarias para un sistema de la cuarta etapa. Por ejemplo, iniciar el diseño con un sistema de costes basado en la actividad para que sea éste el que nos proporcione información para el control operativo, probablemente nos acarrearía otro tipo de problemas derivados de la diferente consideración, que sobre los costes se ha de realizar, fijos o variables, en función de si el análisis que pretendemos realizar está relacionado con un análisis estratégico (en donde hemos de considerar a los costes como variables) o con un estudio de eficiencia a corto plazo. Ello puede dar lugar a grandes desviaciones en los costes o en la eficiencia en el caso de que los procesos de producción difieran considerablemente de los valores utilizados al elaborar los presupuestos basados en la actividad.

A continuación, reflejamos gráficamente las etapas propuestas. Ver gráfico página siguiente.

Sin olvidar que la aplicación práctica en la empresa es más complicada que la formulación teórica, entendemos que representa una señalización de las actuaciones o etapas en la implantación de los sistemas de información contables, que responde seriamente a las necesidades que en la actualidad tienen planteadas muchas compañías. En definitiva, se trata de gestionar un cambio sin traumas, que sustituya a los tradicionales sistemas de costes por una contabilidad que proporcione información al sistema de dirección económica para alcanzar los objetivos estratégicos plantea-

dos por la compañía. Un cambio que nos permita pasar de sistemas de información contables preocupados por satisfacer los requerimientos de la contabilidad financiera a sistemas orientados a la toma de decisiones estratégicas.

ETAPAS EN LA EVOLUCIÓN DE LOS SICI



CAPÍTULO IV - MARCO CONCEPTUAL DE LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES PROPUESTOS

Con el ánimo de seguir descendiendo desde la teoría a las nuevas tendencias observadas, pasaremos a referirnos al análisis conceptual de aquellos procedimientos contables, para los que, por un lado, resulta constatable su aceptación cada vez mayor entre académicos y profesionales, y por otro, resultan congruentes con el marco teórico y de aplicación propuestos. Es pues un único hilo conductor, nacido de la indescifrable maraña entre la percepción y los argumentos, el que nos ha servido para incluir y explicar algunos procedimientos contables.

I. Desde la distribución de costes al ABC: una revisión. Su conexión con el marco teórico propuesto

Los procedimientos de distribución de los costes indirectos se siguen utilizando con profusión en las empresas actuales.

A pesar de los argumentos a favor de que las distribuciones de costes son siempre arbitrarias, de difícil verificación e irrelevantes para la descripción de la actividad de la empresa, tal y como han venido señalando autores como Thomas (1969, pp.104-105 y 1974), u otros con anterioridad como Vatter (1945, p.168), se sigue aún pensando que los resultados a los que se llega, a través de la distribución de costes, son preferibles a los resultados que se obtendrían de no efectuarse dicha distribución (Kaplan, 1977, pp.52-53).

Bajo nuestro punto de vista, los criterios de distribución que conducen a la modificación de determinadas conductas para incrementar el grado de eficiencia de los costes y reducir el comportamiento oportunista, son los que priman en la actualidad. Es preciso diseñar sistemas, que incluyan procedimientos, que permitan la racionalización de los costes. La máxima de que todo es mejorable se lleva a los últimos rincones de la organización. Como es obvio, hoy más que nunca, la contabilidad, en este empeño, se ha de ver apoyada e integrado su diseño con el resto de factores que inciden en la estructura organizativa.

Los procedimientos de distribución de costes, utilizados como mecanismo coadyuvante para la motivación de los responsables en la tarea de control y reducción de los mismos, son los más adecuados para la distribución de los costes en las empresas actuales. De esta forma, los involucrados en los centros o lugares de asignación de costes participan de forma activa en su gestión.

Para Demski (1976) es uno de los pocos dogmas aceptados en la contabilidad de gestión. Diversos autores han avalado estas teorías. Así Bodnar y Lusk (1977, p.866) sostienen que el «proceso de distribución de costes suministra una fuente adicional de reforzamiento para motivar determinados comportamientos referidos a un conjunto de objetivos». Horngren (1977, p.508) comenta que «si incluir los costes incontrolables o indirectos es una cuestión difícil que debe resolverse para determinar cómo influyen en las diferentes alternativas, dados unos comportamientos específicos por parte de los responsables, la distribución puede ser aconsejable porque induce el comportamiento deseado».

Zimmerman (1979) realiza un trabajo en el que se refuerzan las conjeturas de tipo motivacional, demostrando cómo las distribuciones de costes son positivas y racionales y, por lo tanto, debe olvidarse el planteamiento de los que las consideran una prueba de comportamiento irracional.

Las conclusiones extraídas de un reciente estudio (Lebas, 1994) también avalan estos argumentos, confirmando que desde el punto de vista de la localización, la noción de distribución no tiene como fin contable calcular el coste del producto, se trata más bien de una distribución y un cálculo de tipo estratégico, donde la finalidad es esencialmente motivacional.

Para Kaplan (1982) este procedimiento está basado en uno de los aforismos consagrados por la contabilidad de costes: que el rendimiento de un director de división se evalúa mejor relacionándolo con aquellos de sus aspectos que son controlables por el mismo, utilizando para su medición, indistintamente, indicadores financieros y no financieros.

Los métodos de asignación acordes con los planteamientos, hasta este momento expuestos, entendemos que son los que centran las características-base del reparto sobre aquéllas, en las que se está primando el ahorro o sancionando su despilfarro, por ser éstas las que mejor satisfacen las condiciones de eficiencia consistentes en que las decisiones, que se toman, permitan mejorar los objetivos globales de la empresa.

Se trata, de utilizar procedimientos para cuantificar los hechos lo más acertadamente posible, a través de repartos menos inciertos, por una parte, y de implicar a los responsables en la mejora de los objetivos generales de la organización, por otra.

En este sentido, los procedimientos de distribución de costes actuarán disminuyendo la asimetría de información y, en consecuencia, evitando decisiones disfuncionales que provocan pérdidas de eficiencia. Contribuyen a incrementar el valor de la empresa, posibilitando la realización de contratos más eficientes. La importancia de los mismos en la señalización de las vías para producir efectos económicos, que mejoren las condiciones de eficiencia global de la organización, puede constituir el argumento de más peso a favor de las distribuciones de costes enfocadas hacia las operaciones o actividades que determinan su consumo, tal y como veremos a continuación.

Hoy, igual que ayer, los fines perseguidos con la asignación de costes son los mismos, la diferencia quizás estriba en el punto al que hemos de prestar mayor atención. La consigna de competitividad que preside las empresas actuales va unida a la eliminación de lo superfluo, lo que implica un seguimiento de todas las fuentes de costes superfluos en las actividades operativas. Ello nos conducirá a la distribución de los costes entre esas actividades, utilizando múltiples indicadores del rendimiento basados en la estrategia de la compañía, siendo esta información la que proporcionará a los ingenieros de diseño, a los directivos de producción, a los supervisores de fábrica y, sobre todo, a los responsables directos una base para eliminar lo innecesario.

En las organizaciones actuales es preciso diseñar sistemas de información, que constituyan un elemento eficaz para controlar la eficiencia de las mismas. En este caso, los sistemas de información deberían proporcionar una cierta visibilidad sobre las distintas actividades que en las mismas se realizan. Teniendo en cuenta que las condiciones bajo las que se ejecutan las actividades de producción se han modificado sensiblemente, es necesario aplicar mecanismos de gestión, que permitan tener un adecuado conocimiento de la estructura de las actividades y de los productos, para, de esta forma, servir como instrumento de apoyo a la toma de decisiones.

Necesitamos evaluar para cada objeto de coste la incidencia de las operaciones realizadas para concebir, producir, acondicionar y comercializar un producto de máxima calidad y en el menor tiempo y coste posible, es decir, se requiere un análisis del valor y los costes que los productos adquieren a través de su paso por el ciclo completo: diseño, producción, marketing, distribución y servicio post-venta (Hergert y Morris, 1989). Para ello necesitamos adecuar los procedimientos contables, existentes en la contabilidad de costes tradicional, a las necesidades actuales, mediante la utilización de un modelo que permita establecer la relación entre actividades, costes, valor añadido y tiempo para las operaciones clave del proceso. Para Johnson (1990), el modelo de costes basado en la gestión de las actividades se centra en el valor añadido, más que en los análisis financieros. Se han de encontrar y describir las actividades que no generen valor añadido, y mejorar las que lo aporten, como por ejemplo mejorar la calidad y velocidad de respuesta a las demandas de los clientes.

El uso del análisis de las actividades representa el soporte para los gerentes que insisten en tomar sus decisiones con el apoyo de un sistema de información adecuado (R.Booth, 1992). El sistema ABC calcula el coste de los recursos empleados en los procesos productivos de la organización para producir sus outputs. Los gerentes pueden usar esta información, dada por el ABC, para dirigir y predecir los cambios en la demanda de actividades como una función de los cambios en el volumen de producción, en los procesos, en la introducción de nueva tecnología, en el producto y en el diseño del mismo (Cooper y Kaplan, 1992).

Jhonson (1988, pp.23-30) sugiere que el análisis de actividades ayuda a señalar las fuentes de competitividad en las operaciones de la compañía. La información suministrada permite la adaptación al entorno y la mejora de la posición competitiva. Para dicho autor, dos tipos de información, basada en la actividad, deberían formar la espina dorsal de la contabilidad de gestión universal. Un primer tipo es la información no financiera sobre las fuentes de valor competitivo (por ejemplo, calidad, flexibilidad) de las actividades operativas de una empresa. Esta información indica con qué eficiencia las actividades operativas aportan valor al cliente. El segundo tipo de información basada en la actividad —información estratégica sobre costes— capacita al directivo para calcular la rentabilidad, a largo plazo, de la mezcla actual de actividades y productos de una empresa. La información de costes estratégica indica si las actividades de una empresa son efectivas en términos de costes, comparadas con otras alternativas externas a la empresa, y si la mezcla de productos, que los directivos han escogido para la venta, utiliza las actividades de la forma más rentable.

El interés por la gestión de los costes estratégicos se viene considerando en los últimos tiempos como una de las competencias más importantes de los contables de gestión (Hendricks, Bastian y Sexton, 1992, p.35). Para Roozen (1990) el sistema ABC constituye el punto culminante del análisis estratégico de costes y, en consecuencia, parece poco discutible que contribuye significativamente al proceso de planificación estratégica de la empresa. La evaluación de la rentabilidad de sus actividades y de su producción constituyen una base racional para la toma de decisiones estratégicas.

De esta forma, iremos más allá de la fascinación por el cálculo del coste del producto y su volumen, para llegar hasta la identificación del despilfarro en los procesos empresariales, permitiéndonos así, de una forma rápida, el desarrollo e implantación de acciones dirigidas a reducir los costes que no aporten ningún valor añadido a los clientes.

Se trata de alcanzar la máxima diferencia entre las compras y las ventas, pero preocupándose de no empezar demasiado tarde y acabar demasiado pronto (Shank,

1989). Es decir, preocupándose de que todos los costes asignados proporcionen el máximo de atributos de valor al cliente, de tal forma, que el valor transferido a los clientes a cambio del precio del producto, represente la máxima diferencia posible con respecto al coste acumulado. De acuerdo con Álvarez-Dardet (1994, p.121), el valor que el cliente da al producto está basado en el conjunto de atributos del mismo. Estos atributos dependen de cómo se hayan desarrollado las distintas actividades del proceso. El cliente lo que aprecia son los atributos que ofrecen los diferentes productos.

Así, las empresas deberán conocer, por un lado, cuáles de sus atributos y, por lo tanto, de las actividades que los determinan, son los responsables de su ventaja competitiva (Johnson, 1988), y, por otro, cuáles son los costes que no añadiendo valor al producto, desde el punto de vista del cliente, se han de reducir.

La teoría positiva de la contabilidad nos dirá, que entre estos últimos se encuentran los costes contractuales y que la elección de los procedimientos contables puede contribuir notablemente a su reducción. En este sentido, entendemos que contribuye especialmente el sistema de costes basado en las actividades.

En sintonía con lo expuesto, para Cooper y Kaplan (1991a), el modelo de coste de las actividades es el instrumento adecuado, que la Contabilidad Directiva ha de utilizar para suministrar la información, requerida por la empresa y que ésta sea, además, real y oportuna.

En la misma idea, Flesher (1992) expone que la Contabilidad de Costes tradicional puede ser la causa del declive de competitividad de algunas empresas, que no han adaptado sus sistemas de costes a los cambios tecnológicos. Añade, también, que este problema ha sido superado por las empresas que han implantado el sistema ABC.

Bajo este concepto, el coste de producción en una industria, esencialmente de multiproducción y para la que los costes sean fundamentalmente indirectos, puede llegar a establecer rentabilidades relativas de los productos muy alejadas de las que se obtendrían mediante la aplicación de otros métodos. Ahora bien, para ello se han de identificar correctamente las actividades y lograr conjuntos homogéneos que podamos trasladar adecuadamente a los productos a través de los conductores de costes. El principio de economicidad, en estos casos, puede ponerse en entredicho.

Los problemas originados por los sistemas de costes tradicionales pueden resultar aliviados por el sistema de costes de las actividades, que va a poder recalcular todos los costes anualmente, o con otra frecuencia requerida, pero sin distorsionar el coste real de los productos o servicios.

Con la llegada generalizada de los ordenadores son muchas las pequeñas empresas, que de una forma cuidadosa y paulatina, con la ayuda de hojas de cálculo, van implantando una forma más lógica de imputación de los costes a los portadores. En las grandes fábricas modernas esta labor se ve facilitada por la existencia de diseño de las operaciones y del hardware necesario para la adquisición y procesamiento de los datos en un tiempo real. Entre las empresas europeas que trabajan en este sentido podemos citar: Aeritalia, Aerospatale, Alcatel, British Aerospace, IBM Eurocoordination, Philips International, Procter & Gamble, Siemens, etc.

Entendemos que el ABC supera una de las críticas fundamentales que a los procedimientos sobre asignación de costes se han realizado. Thomas (1974) señaló que la principal conclusión, referente a las distribuciones convencionales (basadas en el reparto de los costes a través de unidades de obra de carácter general y en las que no priman las relaciones de causalidad), es que son irrelevantes para la descripción de la actividad de la empresa. Michel Lebas (1992) señala, como innovaciones del ABC, al menos las dos siguientes:

1. En primer lugar, es una innovación en cuanto a su sutileza y flexibilidad para el análisis de costes. La noción de sutileza se define no por el nivel de detalle sino por la representación del funcionamiento de la empresa y por lo adecuado de esta representación para la toma de decisiones.
2. La segunda innovación está en el hecho de que, con el método ABC, el sistema de información se preocupa de los procesos generadores de coste, antes de ocuparse de repartir estos últimos a los productos para conocer su coste.

Nos parece interesante incluir las opiniones de algunos autores sobre si el sistema ABC constituye una revolución o no dentro de los sistemas de información actuales. A este respecto, nos parece oportuno señalar que el sistema de coste de las actividades ha suscitado un gran interés en todos los países, especialmente en los anglosajones. También han surgido voces, fundamentalmente europeas, manifestando que no estamos ante nada nuevo. Entre estas últimas se encuentran las de los franceses Evraert y Mevellec (1990, pp.12-24), para los cuales esta filosofía se empezó a desarrollar a finales del último siglo, funcionando hasta los años veinte, momento en el cual se abandonó debido a:

- a) El tratamiento manual del cálculo del coste de las actividades era superior al beneficio que reportaba la información.
- b) La pérdida de independencia original de la contabilidad de costes en favor de la contabilidad financiera.

- c) El imperio de la normalización contable, que no reconocía la valoración de inventarios a través del coste de las actividades.

Señala, también, Mevellec (1990) que los actuales artículos escritos sobre el descubrimiento y la revolución del ABC de autores americanos y anglosajones llegan con 50 años de retraso, pues, para él, este modelo surge como evolución y adaptación a las nuevas estructuras de costes del método de las secciones homogéneas. El método de cálculo de costes llamado de las secciones homogéneas constituye sin ningún género de dudas una forma de análisis de las actividades (1993, p.38).

En nuestro país se manifiesta en este sentido el profesor Mallo (1993) para quien, aún estando de acuerdo en que las empresas competitivas necesitan sistemas de gestión y modelos de costes que traduzcan eficientemente la relación de la transformación económica de los multiproductos de la empresa con los ingresos que éstos proporcionan en los diferentes multimercados, no está de acuerdo, sin embargo, en que en la literatura y práctica de la contabilidad de gestión y directiva no estuvieran desarrollados estos conceptos, ni siquiera de que cambiar todo el énfasis del modelo de costes a la gestión del coste de actividades constituya la varita mágica, para resolver los problemas de gestión de las empresas en dificultades.

Lebas (1991) señala que el ABC es un sistema que difiere en su filosofía más que en sus procesos de cálculo, del método de las secciones homogéneas. Para este mismo autor (1992) el método de las secciones homogéneas responde a las dos cuestiones siguientes:

- ¿Qué costes consume cada centro de responsabilidad?
- ¿En base a qué unidad de obra vamos a repartir esos costes a los productos?

El método de las secciones está basado en la noción de responsabilidad. Esta misma filosofía está detrás del método ABC. Sólo que aquí los centros de responsabilidad, que sirven de punto de acumulación de costes representando el consumo de recursos, son las actividades (esto es, los procesos o secuencias de acción) que sirven de puntos de acumulación intermedios. Señala, también, el profesor Lebas, como diferencias de filosofía entre los dos métodos citados, las siguientes:

- El método ABC se preocupa, en primer lugar, de las causas del consumo de recursos por la empresa y por las actividades y de la representación del proceso de consumo.
- Pone más énfasis en conocer el coste de cada actividad que el coste de

fabricación de los productos. No está prohibido, por otra parte, en el método de las secciones homogéneas poner el énfasis en la gestión del coste global de la sección. Esto no se hace en la mayoría de las empresas, porque las causas de la existencia de los costes, así acumulados, no están claramente identificados.

- Además, el método ABC permite utilizar una mayor variedad de inductores de costes con una composición más adecuada y pertinente que la unidad de obra de las secciones. El método ABC permite librarse del dominio de la hora de mano de obra o de máquina, que caracteriza al método de las secciones homogéneas.

En este último sentido se expresan Shank y Govindarajan (1990) cuando expresan que pueden existir portadores de costes diferentes en un determinado centro de responsabilidad, los cuales suministran información estratégica más relevante sobre el comportamiento del coste. Por lo que la idea de actividades que generan valor, aunque puede considerarse como una noción similar al centro de responsabilidad, resulta un instrumento estratégico más preciso.

En todo caso, nada impide que el modelo de las secciones se oriente en este sentido. Entendemos, que los planteamientos teóricos necesarios para su construcción son aún anteriores al desarrollo de estas técnicas —secciones y actividades—. Con bastante anterioridad Schneider (1960, pp 25-36) ya propuso que el cálculo del coste del producto consiste en seguir contablemente y examinar su desarrollo y formación en su trayectoria a través de las secciones y fases del proceso productivo. Pero lo importante no es si se trata o no de una técnica novedosa, sino si de su impulso pueden resultar fortalecidos los procedimientos de contabilidad internos. En esta puesta al día, los adelantos informáticos están jugando un papel absolutamente relevante. Con su ayuda, la información podrá llegar a tiempo para suministrar información fidedigna e influir en el proceso de toma de decisiones; y todo ello con una relación coste-beneficio mucho más ventajosa. Es decir, la rapidez, la fiabilidad, la oportunidad y la economicidad se encuentran más garantizadas.

Peter Turney (1993, pp.367-368), tras rebatir los mitos que sobre los sistemas ABC se han construido, concluye que «no existe justificación para la creencia de que los sistemas ABC juegan un rol limitado en la reducción de costes. Los sistemas ABC suministran nuevas oportunidades para el análisis de los costes, al poner de manifiesto que una proporción de los costes indirectos supuestamente fijos son, en realidad, variables. La información adicional de las actividades realizadas fuera de la fábrica aporta una información adicional sobre el coste de los productos que necesitan de esas actividades. Por último, los sistemas ABC proporcionan importantes fuentes de información para la gestión de las actividades generadoras de costes

indirectos. En algunos casos, las empresas han implantado sistemas ABC exclusivamente por esta razón».

Para Banker, Potter y Schroeder, «el análisis de las actividades ayuda a identificar oportunidades, a mejorar la producción y a reducir los costes» (1992, p.2). La visualización de la empresa, como tablero de actividades, permitirá alcanzar una visión integral de la misma, posibilitando su gestión global. Partiendo del análisis de las causas, se puede llegar a construir un sistema de dirección integral de los negocios. Partiendo del ABC, se puede llegar al Activity Based Management (ABM).

Para Mevellec (1993, p.40) es ahí donde reside su atractivo, en su utilidad como modelo de representación de la empresa, en el cual se sustenta, situándose en este nivel su verdadero potencial de ayuda a la gestión.

Para Blanco Ibarra y Álvarez López (1993, pp.379-80), el uso racional del ABC permite:

1. obtener unos portadores u objetos de coste más correctos.
2. una valiosa información (ABI=Activity Based Information), por ejemplo:
 - actividades que generan valor añadido
 - actividades que no añaden valor para el cliente o destinatario
3. gestión del coste de las actividades (ABM):
 - eliminación de actividades que no generan valor añadido
 - optimización de las actividades que añaden valor para el cliente:
 - con el mismo input obtener un mayor output.
 - con igual output disminuir el input.
 - aplicación del benchmarking por actividades a la reducción de costes, comparándolos con los de las mejores empresas.

Por otra parte, la vinculación de este enfoque con las nuevas filosofías de actuación empresarial es evidente. Observemos, por ejemplo, algunos comentarios hechos en relación con la filosofía que preside para el JIT y sobre los cuales pivota (Linnegar, 1988, p.3):

- eliminación de todas las actividades que no añaden valor al producto o servicio.
- compromiso de calidad del más alto nivel, haciendo las cosas bien desde un principio.
- compromiso de mejora continua en la eficiencia de una actividad.
- énfasis en la simplificación e incremento de la visibilidad para identificar actividades que no añaden valor (Foster y Horngren 1987, p.19).
- constante e implacable seguimiento de la reducción del gasto, cuando el gasto no añade valor al producto...(McIlhattan, 1987, p.23).

Para Linnegar éstos son los conceptos sobre los cuales se fundamenta la filosofía JIT, habiéndose definido otros objetivos tácticos para completarla, tales como:

- reducción de inventarios y de tamaños de lote
- señalar los costes insignificantes
- eliminación de colas de espera
- proveer constantes y efectivos programas de mantenimiento
- reducir tiempos de espera
- participación de los empleados en la planificación de las necesidades
- minimizar los conflictos a través del consenso.

Teniendo en cuenta los principios generales sobre los que se asienta el ABC:

1. Calidad total, entendida en todo su amplio concepto tanto interno, buscando la manera más eficiente de desarrollar los procesos, como externo, adecuándose a las necesidades exigidas por el cliente en cada momento.
2. Eliminación de toda actividad que no genere valor añadido. Mediante el sistema ABC llegaremos a determinar cuáles son estas actividades.
3. Reducción del ciclo de trabajo, gracias a la eliminación de trabajos superfluos.

entendemos, que como procedimiento contable, resulta el más adecuado para adecuarse a las nuevas filosofías de actuación empresarial, tales como el JIT o el KAIZEN (mejora continua que involucra a todos los miembros de la organización), cuya implantación implica cambios físicos, culturales y organizativos en la empresa, entre los cuales también se encuentran los sistemas de información contable. Estas filosofías son aplicables a todas las áreas de la empresa y en ellas tienen cabida una amplia gama de técnicas de producción, que contribuyen a mejorar la gestión global de la empresa: modelos de planificación de requerimientos de materiales, Kanban, modelos de control total de calidad, tecnologías de control numérico computado-rizado, modelos de fabricación flexible, fabricación integrada por ordenador, etc.

Para Lebas (1992) el ABM es hija o hermana de este tipo de técnicas. Los sistemas de información contable internos, como pilares fundamentales del sistema de información para la gestión, deben ser compatibles con estas nuevas formas de gestión, alimentando los procesos de decisión que conllevan.

Para Kaplan (1993, p. 26) los modelos ABC ayudan a las empresas a comprender las vinculaciones entre los programas de mejora de las operaciones y los aumentos de rentabilidad. No hay conflicto entre los programas de mejora de una empresa y un modelo económico que identifica exactamente los costes de las actividades y los procesos operativos. Los directivos quieren disponer de información sobre la calidad, el tiempo de procesamiento y el coste de sus actividades. El modelo ABC es el «saco de oportunidades» de estos programas. Sólo una aproximación basada en las actividades puede responder hoy en día a las necesidades de las empresas. A través de su análisis las empresas pueden analizar en cada momento si cuentan o no con una combinación productiva equilibrada, que les permita sobrevivir en el competitivo entorno.

Alex Clark (1992) y otros autores anglosajones han planteado la necesidad real de transformar el ABC en un instrumento de dirección diaria. Mientras los practicantes y los académicos de la contabilidad —expone este autor— siguen debatiendo el papel del ABC, hay una necesidad real de realizar esa transformación. Mediante la identificación de los costes comunes y sus inductores, para determinar por qué se incurre en dichos costes, el ABC contribuye a iluminar el camino hacia el no-valor añadido y las actividades no eficientes. Los gerentes, que ya han aceptado el ABC, reconocen que éste puede mejorar la dirección de los negocios y no únicamente mejorar los sistemas de costes.

La contabilidad basada en las actividades, señala Kipfer, «nos invita a una modelización de la empresa, procedente de una visión más federalista y más transversal, sobrepasando los modelos hieráticos y taylorianos heredados de principios de la era industrial (1991, p.36)».

Para Lebas «el conocimiento del ABC ha abierto la vía del conocimiento del coste de las actividades y por esto el enfoque del management va a cambiar. Es mucho más fácil de prever un paquete de actividades (es decir un volumen de acciones o de procesos) que se vayan a poner en funcionamiento que de prever las ventas» (1992, p.237).

Es, por otra parte, el que mejor se adapta a las múltiples y diferentes necesidades de cada empresa: «los sistemas de costes deberían hacerse a la medida, adaptándose según las específicas situaciones que cada uno necesita. Como el sistema de producción cambia —por ejemplo, por una mayor automatización o una ampliación de la línea de productos— los sistemas de contabilidad deberían cambiar y ser modificados según convenga» (Howell y otros, 1987, p.35).

Entendemos que el procedimiento descrito contribuye notablemente a ayudar a las empresas en su proceso de mejora y perfeccionamiento de la organización, mejorando la calidad, los tiempos de fabricación y de espera, y flexibilizando los procesos. Asimismo, facilita la utilización de la información, por él suministrada, como instrumento de motivación, constituyéndose, bajo nuestro punto de vista, en su principal valor. Presta una mayor atención al proceso inicial de diseño del producto, proporcionando información en la que se ponga de manifiesto la repercusión que el mismo pueda tener sobre los costes. Facilitan la planificación y evaluación de la producción.

Por otra parte, este planteamiento encaja perfectamente en el marco teórico propuesto. Examinemos el estado de la cuestión y las nuevas aportaciones.

La utilidad de la distribución de costes, como instrumento dirigido a controlar e influir el comportamiento del agente, fue uno de los primeros argumentos utilizados por la Teoría de la Agencia. Zimmerman, Baiman y Demski han sido sus máximos exponentes. Para Zimmerman (1979) la función de utilidad del agente depende no tan sólo de los resultados que obtenga en la gestión de los recursos puestos a su disposición, sino también de otros aspectos (perquisites), tales como: comodidad, prestigio, buenos medios, número de trabajadores a su cargo, horas que trabaja, etc. El trabajo de Zimmerman pone de manifiesto esta tendencia del agente, ante la cual el principal pone los controles necesarios para tratar de reducirla. El agente no selecciona el máximo beneficio para su centro, sino que aplica recursos en los otros aspectos mencionados.

El propósito de Zimmerman, al plantear el problema de asignación de costes bajo un punto de vista del problema de agencia, fue el de sugerir los posibles beneficios, que se derivan de la asignación de costes, ya que las asignaciones pueden llegar a reducir los costes de agencia asociados al consumo de los «perquisites»,

induciendo a actuar al subordinado de acuerdo con los objetivos del principal, al tiempo que se crean controles recíprocos, que conllevan a una reducción de los gastos discrecionales tanto por parte del agente como por parte del principal, al verse afectados los resultados del uno por el comportamiento que tenga el otro.

La conclusión que obtiene Baiman, respecto al problema planteado por la contabilidad para el reparto de los costes bajo el enfoque del control y motivación de los responsables de los centros, es que, normalmente, el concepto de controlabilidad se interpreta demasiado estrictamente, pues basándose en el mismo se indica que la evaluación del rendimiento de un agente debe efectuarse sobre la base de los resultados controlables por el mismo, y no sobre los resultados obtenidos por la empresa en su conjunto, cuando éste último dato puede aportar, siquiera de manera indirecta, información que puede ser utilizada para mejorar la apreciación, que el principal tiene de la labor realizada por el agente. Por lo que la teoría de la agencia afirma que la contabilidad interpreta este procedimiento de una manera excesivamente rígida (Carrasco, 1988).

Huyendo de esta rigidez, motivada por el excesivo interés en la gestión del coste, abogamos por mecanismos de reparto como los mencionados, enfocados a la gestión de las actividades, por entender que conllevan procedimientos de evaluación del agente, que inducen a un comportamiento enfocado a mejorar los objetivos generales de la organización.

Es quizás este énfasis en centrar la atención en las actividades que motivan la aparición de los costes, más que en los costes mismos, el que logra una mejora en las condiciones de eficiencia en el sentido antes referido. A través del análisis de los procesos, en vez del control de los costes por centros, se enfocará la actuación de los individuos hacia la mejora de los objetivos globales de la organización, en vez de enfocarlos únicamente hacia los resultados controlables por los mismos.

Entendemos que el ABC elimina la duplicidad de esfuerzos y las acciones contrapuestas que, a veces, surgen en los sistemas tradicionales descentralizados, a la vez que permite una coordinación del proceso a través de un desarrollo armónico de los objetivos a corto y a largo plazo. Igualmente, induce al establecimiento de mecanismos de motivación, enfocados a mejorar el comportamiento de los individuos en relación con dichos objetivos. En este sentido, se llevan a cabo los sistemas de evaluación de las actividades, señalizando las actividades que interesa comparar. Frente a la gestión de los costes, la gestión de las actividades. Frente a los resultados de los individuos o los centros, los objetivos generales de la organización. Frente a las metas establecidas y estáticas, las medias móviles, el binchmarking. Frente al comportamiento que induce a respetar lo establecido, el progreso continuo.

Este procedimiento es también coherente con las proposiciones planteadas en el marco de aplicación propuesto, ya que la distribución de costes en la empresa debe estar fuertemente condicionada por la estrategia de la misma, representando un sistema de vigilancia permanente sobre sus variables clave. Ello nos permitirá comprender cómo afectan estas variables sobre las actividades y el consumo de recursos, constituyéndose, al mismo tiempo, en una ventaja competitiva. En cierto modo, se puede decir que los objetivos asignados a cada lugar de costes deberán ser una desagregación de la estrategia para cada uno de ellos, de modo que el cumplimiento de los mismos conduzca a la realización de la estrategia. La conexión de los diferentes niveles de información, existentes en contabilidad directiva, estará así garantizada.

La descentralización y agilización de diseños y procesos alcanzada en las modernas empresas, gracias a la masiva utilización de la informática, reduciendo los costes inherentes a la propia distribución e incrementando así los beneficios derivados de la misma, trae consigo sistemas de información tales como el descrito, es decir, flexibles, rápidos, oportunos y relevantes, a la vez que, por las mismas razones, más aptos para la participación y el consenso y, por lo tanto, más adecuados para influir en el comportamiento.

La contribución de la informática ha representado el espaldarazo definitivo para la implantación de estos procedimientos. Con respecto a dicha implantación, podemos plantearnos dónde conviene implantar el ABC. Es tanto como plantearnos dónde conviene introducir un sistema de costes que nos permita la visualización de los procesos de forma menos incierta y se adapte a las múltiples y diferentes necesidades de cada empresa, es decir, un sistema de costes a la medida, que se adapte y modifique, según convenga, a las específicas situaciones de cada empresa y a los cambios en sus procesos. Lógicamente, la respuesta será que en todas las empresas conviene implantarlo, máxime si respondemos con una visión de largo plazo.

Algunos autores apuntan que la introducción del ABC debe realizarse primeramente en empresas de multiproducción, en las que conocer el coste real de cada producto es más difícil, debido a los procesos técnicos de producción, y en donde la información que puede suministrar resulta más rentable. No cabe duda de que, también, la utilidad del mismo estará en proporción al número de problemas de reparto que resuelva, de ahí el que se tienda a pensar que su utilidad será siempre mayor en aquellas empresas con más diversidad de productos y más aún, si la estructura de coste de éstos cuenta con un alto nivel de costes generales comunes.

Sin embargo, debido a los beneficios que puede llegar a reportar el análisis de las actividades, cuantificando su actuación, mediante sus diferentes indicadores, pensamos que puede resultar útil en cualquier circunstancia, ya que la utilidad de la

información, sobre cómo se añade el valor en la empresa, se hace especialmente útil en momentos como el actual, en el que la eliminación o reducción de ciertos costes, asociados a actividades superfluas, puede ser la causa de la supervivencia de la empresa.

El cálculo del coste del producto ha quedado relegado a un segundo plano frente a la importancia de conocer y comprender cómo se generan los costes y cómo se pueden llegar a reducir éstos sin pérdida de los niveles de calidad.

Para el profesor Mallo (1993), el sistema de costes ABC está más adecuado en aquellos sectores o empresas, en las que no tengan un gran importe de costes indirectos relacionados con el volumen de producción, o que éstos tengan una fácil imputación con el coste de los productos o servicios obtenidos.

Dada la necesidad de incurrir en costes para su implantación, otro punto importante a tener en cuenta, es su introducción progresiva, en función de la utilidad esperada, comenzando por aquellas actividades y productos de cuyo análisis más beneficios se puedan derivar. Otro punto de referencia, para iniciar su implantación, lo pueden constituir las actividades más fácilmente controlables para, en pasos sucesivos, seguir con las más complejas y con las que poseen una relación de causalidad no tan clara. No hemos de olvidar, por otra parte, que además del paulatino grado de desarrollo, que pueda ir alcanzando el sistema por sí mismo, éste ha de encontrarse vinculado en la forma descrita en el capítulo III con el resto de los sistemas de información de la empresa.

Así, a la vez que se suministra información para la toma de decisiones a corto plazo, se está también contribuyendo a garantizar la viabilidad e incrementar la eficiencia de la empresa, lo que proporcionará a la Contabilidad Directiva una base adecuada para obtener, interpretar y comunicar información estratégica, para la adopción de decisiones al más alto nivel, al tiempo que éstas, también constituirán el input de las decisiones tácticas y operativas, por lo que la retroalimentación es continua.

Pensamos que, actualmente, es el modelo que, junto a una adecuada infraestructura informática, suministra la información que mejor satisface los requisitos exigidos a la misma: relevancia, oportunidad, fiabilidad y economicidad (SFAC n° 2 del FASB, 1980). O la que mejor es capaz de reunir las características esenciales que para Geoffrey Knott (1986, pp.174-176) son: relevancia, frecuencia, contenido (utilidad de los informes), precisión (en cuanto a la oportunidad del momento, en el que se emite el informe, más que en cuanto a la exactitud del mismo), no interferencia (en la captación, proceso, interpretación y transmisión) y economicidad (el coste de la información nunca debe exceder al beneficio que se deriva de la información suministrada).

En suma, el ABC proporciona transparencia y visibilidad a los procesos, permitiendo la identificación del despilfarro, por lo que constituye una eficaz herramienta para controlar la eficiencia e incrementar el valor de la empresa.

Contribuye a la consecución de los objetivos estratégicos, suministrando información sobre las fuentes de valor competitivo de las actividades. Indica si las actividades de una empresa son eficientes en términos de costes, al compararlas con otras alternativas externas, constituyéndose en un excelente instrumento para la mejora de la posición competitiva de la empresa.

2. Procedimientos complementarios al diseño propuesto

En el apartado anterior nos hemos centrado en conocer las actuales tendencias contables, que nos han parecido más adecuadas para reducir los costes contractuales y satisfacer los requerimientos expuestos para los SICI en los capítulos anteriores.

Sin embargo, no hemos de olvidar que éstos se pueden ver apoyados por otros procedimientos, que si bien, en principio, no constituyen una nueva tendencia, por estar tremendamente arraigados en las empresas, también contribuyen a mitigar las posibles pérdidas de eficiencia, que se pueden originar como consecuencia de la aparición de comportamientos de oportunidad, derivados de la existencia de contratos incompletos. Este argumento, unido a otros, que hacen referencia a un cambio de enfoque de los mismos, tal y como veremos a continuación, sea quizás la razón por la que en muchas empresas nadie discute su implantación.

Pretendemos así ampliar parte de lo que podríamos considerar el abanico de procedimientos contables más acorde con el marco conceptual propuesto (teórico y de aplicación). Nos referiremos especialmente a la perspectiva con la que hoy se deben plantear los eternos debates surgidos en el ámbito de la contabilidad directiva: distribución de costes (ya planteado), estructura del coste de los productos y costes estándar.

Por supuesto, no vamos a desarrollar estos modelos, lo cual daría para varios trabajos, difícilmente superables a los ya existentes, pero sí vamos a dar unas pinceladas sobre lo que hemos considerado puede representar un cambio de orientación en estos procedimientos, cambio que les puede hacer compatibles y especialmente válidos para satisfacer los objetivos propuestos en las organizaciones actuales.

Así podemos señalar:

2.1. ESTRUCTURA DEL COSTE DE LOS PRODUCTOS

Con respecto al debate direct-costing o absorption costing, entendemos que, hoy, tal discusión no procede, si se centra en el diferente precio de coste, que se obtenga de los productos, según la estructura que se asigne. Ambos procedimientos son perfectamente compatibles en función de los objetivos que se persigan, pudiendo el direct-costing llegar a ser un instrumento útil de gestión aisladamente.

Ahora bien, al igual que Zimmerman en 1979, las empresas actuales se plantean el debate en los siguientes términos: bajo qué condiciones imputar los costes indirectos de fabricación incrementará el valor de la empresa?. En consonancia con una distribución de costes, cuya finalidad esencial es el análisis de los procesos para su mejora continuada, entendemos y así observamos cómo la asignación de los citados costes también resulta eficaz para que todo el personal de la empresa, responsable del coste de las actividades, participe de forma activa en su gestión.

Desde esta perspectiva, entendemos que el direct-costing es un instrumento útil de gestión aisladamente, proporcionando información para la política de precios y el plan de marketing de la empresa, mientras que el absorption costing suministra información para evaluar la gestión de los centros, las operaciones o actividades e incluso los propios medios de producción, adquiriendo un carácter secundario la valoración de las existencias. En los requerimientos, hechos a los sistemas de coste, priman las funciones de toma de decisiones y planificación sobre las meramente valorativas. Así lo avala el trabajo empírico, realizado por Gutiérrez Ponce (1990).

En el ánimo de que los comentarios desarrollados en este apartado, no se desvinculen del anterior; referido al ABC, nos ha parecido conveniente aclarar que ciertas críticas atribuidas al mismo, en el sentido de que el punto débil del ABC es la mezcla de los costes fijos y variables, pueden ser superadas por varias razones:

a) En primer lugar, porque resulta perfectamente posible para aquellas decisiones, en las que los costes fijos resulten irrelevantes, distinguir para cada actividad entre los costes fijos y variables. De esta forma, las ventajas descritas para el ABC se verán potenciadas, al suministrar información relevante para la elección de estrategias racionales entre distintas alternativas económicas (Álvarez López y Blanco Ibarra, 1993).

Por lo que nada impide la búsqueda del coste fijo y variable para cada actividad, en cuyo caso habrá que precisar muy bien cuál es el generador de la actividad, que causa la variabilidad o con respecto a qué ha sido definida la noción de fijeza (Lebas, 1991, p.54-55).

Estas consideraciones derivan de un simple principio económico: en la toma de

decisiones empresariales los costes relevantes son costes marginales. En consecuencia, sólo los costes que cambiarán al considerar distintas opciones son relevantes para cualquier decisión elegida. En cambio, aquellos costes, que no se modificarán por el hecho de seleccionar una u otra estrategia Producto/Mercado, son irrelevantes en el proceso de selección entre distintas alternativas. Además, los costes relevantes pueden ser únicamente identificados en el contexto de la decisión particular que esté siendo considerada.

___ b) En segundo lugar, pueden también considerarse superadas dichas críticas al ABC en el sentido de que, cuando se trata de decisiones que corresponden a los niveles tácticos y estratégicos, para los cuales se encuentran especialmente indicados los sistemas ABC, la frontera entre los costes fijos y variables es cada vez más sutil, convirtiéndose todos ellos, virtualmente, en costes variables. De acuerdo con Ezzamel, Hoskin y Macve, para el cálculo del coste del producto, el sistema de contabilidad directiva debería desarrollar un horizonte temporal mucho más largo, porque, a pesar del énfasis en las decisiones a corto plazo en muchos textos de contabilidad, los costes variables de larga duración (aquellos que son considerados frecuentemente fijos o sumergidos en el corto plazo) son los más relevantes a la hora de estimar los costes del producto y la rentabilidad de las actividades cara a las decisiones estratégicas.

De lo expuesto, se deduce la necesidad de que se encuentren en consonancia los diferentes horizontes temporales para los cuales la información se elabora, con el tipo de decisión a adoptar, pues, si, por ejemplo, se utiliza información, elaborada con carácter estratégico, para la toma de decisiones a corto plazo, éstas pueden dar lugar a grandes desviaciones en los costes o en la eficiencia, ya que los volúmenes o la combinación de productos realmente fabricados o, en general, los procesos de producción, pueden diferir considerablemente de los valores utilizados al elaborar el presupuesto, basado en el nivel de actividad con carácter estratégico.

Además, desde esta perspectiva estratégica, al intentar que todos los costes aparezcan como variables, en el caso de que los controllers deseen utilizar esta información para fines a corto plazo u operativos, pueden verse abocados a la utilización de criterios basados en el volumen, incluso, para costes, en los que se podría utilizar criterios más acordes con su nivel de causalidad.

En sentido contrario, cuando la información es elaborada para un horizonte temporal a corto plazo y, por lo tanto, muchos costes se consideran como fijos, con independencia del volumen y la combinación de productos fabricados, la utilidad de la misma para fines estratégicos será escasa, pues nos proporcionará pobres estimaciones sobre el coste de los productos y reducida información sobre la rentabilidad de las líneas de productos, los clientes y los canales de distribución.

En consecuencia, podemos concluir que ambas estructuras pueden resultar valiosas y compatibles con el sistema descrito, dependiendo del tipo de decisiones a adoptar. «No hay un uso correcto, ya que son varias las necesidades de costes para los variados problemas y situaciones de los negocios» (Clark, 1923, p.175).

La constante vinculación del sistema ABC con el coste completo se debe, por una parte, a su valiosa aportación al análisis de rentabilidad estratégica, para la cual se han de considerar la totalidad de los costes por las razones expuestas y, por otra, a la recomendación de incluir en el precio de coste del producto la totalidad de los costes de su ciclo de vida, desde la concepción al servicio post-venta.

En cualquier caso, desde el punto de vista del marco teórico descrito, nos parece importante, tal y como ya iniciábamos el comienzo de este apartado, señalar la importancia de la asignación de los costes en sus correspondientes actividades atendiendo a su nivel de causalidad, a efectos de su control y de la participación en la gestión de las mismas, independientemente de las consideraciones, ya realizadas, acerca de su imputación o no, a los productos a efectos de su valoración. Entendemos que es así como mejor se contribuye a incrementar el valor de la empresa en las condiciones descritas. Las asignaciones podrán ser mínimas o extensivas en función de las necesidades de control del proceso y de los problemas de motivación subyacentes que se requieran resolver.

2.2. CONTROL, COSTE ESTÁNDAR Y MOTIVACIÓN

En el marco propuesto, los sistemas de información contable internos, como instrumento de control de las variables, han de enfocarse necesariamente hacia la «utilización eficaz y eficiente de los recursos y no de cumplimiento de planes» (Anthony, 1984, p.28), ajustándose más al tipo «feedforward» propuesto por Koontz y Bradspies (1983, pp.249-264) que al «feedback» tradicional.

La regulación del sistema ha de ser esencialmente activa, existiendo una interacción permanente en el proceso.

La estandarización de los costes en empresas fabriles, lejos de estar en desuso, se observa como el método económicamente más racional para obtener un producto o prestar un servicio ajustado a normas de calidad preestablecidas en las condiciones económicas más favorables. En definitiva, una técnica necesaria para poder ejercer el control en la forma descrita y poder así alcanzar los objetivos de la organización para mantener la competitividad en las condiciones actuales del mercado.

La falta de interés, que los costes estándar han tenido en aquellos procesos en

los que sus outputs son sustancialmente diferentes, tanto por la diversidad de sus componentes como por las actividades desarrolladas para su obtención, puede, incluso, que ahora se vea modificada. Si en estas empresas se van implantando sistemas ABC, como los descritos, se podrán ir estableciendo referencias internas y externas con respecto a esas actividades, que lograrán, sin duda, la mejora de su posición competitiva. Por lo que la estandarización de ciertos componentes de esas actividades, en la forma que vamos a describir, puede también incluir a dichas empresas.

En consonancia, con la asignación de los costes planteada, la estandarización se ha de realizar, atendiendo fundamentalmente al frente de las actividades, por encima de los productos y los centros.

No se trata de satisfacer únicamente la producción a gran escala de bienes con especificaciones inmutables, los cuales, de acuerdo con Kaplan (1983) pueden convertirse rápidamente en la excepción más que en la regla. La estandarización se orientará más bien hacia los puestos de trabajo requeridos para la realización de una determinada actividad. Cada puesto de trabajo ha de tener sus propios estándares de desempeño y plan operativo estándar para cada trabajador, máquina o proceso. No es preciso, ni posible en algunos casos, estandarizar todas las operaciones. Sin embargo, los elementos vitales de algunas de ellas (tiempo del ciclo, secuencia del trabajo, o ajuste de una máquina...) se miden y estandarizan. En ocasiones, se estandariza una de sus muchas operaciones, y este punto de referencia es el que se exhibe con frecuencia en el lugar de trabajo.

Cuando el personal encuentra un problema en el lugar de trabajo, lo analiza, identifica las causas y propone soluciones. De esta forma, además de poder aislar las anomalías de costes por áreas de actividad y de responsabilidad, tratando de que sirvan de guía y ayuda para el ejercicio del control y para la planificación de las operaciones futuras, se consigue revisar la efectividad de las soluciones propuestas, pasando a constituirse en nuevos estándares en el caso de que hayan supuesto un mejoramiento.

Existirá un mejoramiento, cuando las operaciones posteriores se conduzcan de acuerdo con los nuevos estándares de manera permanente. Habitualmente, éstos se despliegan horizontalmente por todas las secciones y fábricas de la organización, constituyéndose este despliegue en un mecanismo de motivación importante.

El análisis de las desviaciones, que se derivan de estos planteamientos, son las que para Bromwich (1983, pp.110-134) obedecen a la ineficiencia de las operaciones, por incapacidad o por falta de motivación suficiente. Son las llamadas variaciones de estimación, las cuales ayudan a analizar el comportamiento de los responsables de las diferentes actividades, nos permiten determinar si han utilizado los recur-

sos de acuerdo con los estándares planteados y ayudan a la determinación de la fijación de incentivos.

El consenso de los miembros de la organización, en el planeamiento y control de estas variables, resulta imprescindible. En efecto, si bien es cierto que la incapacidad o la inadecuada formación, que según Bromwik pueden dar lugar a un rendimiento inferior al esperado, no debieran caer en la perspectiva de mejora continua de las organizaciones actuales, al igual que no debieran caer (o al menos tener un carácter muy excepcional) los errores en la planificación de la mano de obra y de las máquinas, como consecuencia del uso inapropiado de los bienes de capital, no es menos cierto que la falta de motivación es la causante del conformismo existente a la hora de alcanzar los estándares asignados, sin reaccionar ante los acontecimientos que realmente se producen para mejorarlos. Esta reacción sólo es posible, si se procede de conformidad, como fruto del consenso.

Entendemos, que entre los problemas mencionados a la hora de mejorar los estándares, el principal se refiere a la falta de motivación del personal, ya que, tal y como señalábamos, los referidos a la incapacidad, inadecuada formación, y uso inapropiado de los bienes de capital, no han de tener cabida, al menos con carácter habitual, en las organizaciones actuales, por encontrarse fuertemente apoyados con programas de formación permanente de los trabajadores, que permiten un desarrollo de sus aptitudes e incrementan la multifuncionalidad. Desarrollando la capacidad, se logrará una mayor coordinación y se contribuirá a la simplificación, lo que, en definitiva, hará que la organización, en su conjunto, pueda mejorar y, en consecuencia, competir en el entorno empresarial actual.

El avance se produce cuando se pone en tela de juicio el «status quo». De manera inevitable la competencia hará desaparecer a los que no pueden cambiar. Con respecto al uso inapropiado de los bienes de capital, los programas de mantenimiento preventivo, junto a los de formación mencionados, han de hacer que los problemas de la maquinaria puedan reducirse a cero. La utilización de sistemas avanzados de diagnóstico y de un calendario informatizado de mantenimiento suele ser de la máxima efectividad, una vez que se ha conseguido que los operarios participen en el proceso.

La intervención de los operarios en el mantenimiento de la normalidad en el funcionamiento de las máquinas, para detectar, lo antes posible, las condiciones anómalas que se produzcan y se recuperen las condiciones normales de funcionamiento, resultan imprescindibles para que el mencionado programa funcione. En caso contrario, quizás lo único que se consiga sea automatizar las ineficiencias.

La otra clase de desviaciones, planteadas por Bromwik, las denominadas varia-

ciones en la planificación, y que obedecen a errores o cambios externos en la formulación de los planes originales o estándares, han de utilizarse para la reformulación de nuevos planes y modelos. En la evaluación de las mismas se han de tener en cuenta las cambiantes condiciones del entorno.

Ello, sin embargo, no implica que las empresas, inmersas en entornos competitivos, cambiantes y complejos, se encuentren indefensas en cuanto a la fijación de precios, calidades y cantidades en el mercado, más bien al contrario, son éstas las que más amarran las condiciones a través de la continua negociación y revisión con sus proveedores, al igual que a ellas les hacen sus clientes, con los que han de ajustar la cifra de ventas, constituyéndose ésta en el punto de partida del presupuesto. Las variaciones en esta clase de desviaciones resultan tan perseguibles como las anteriores y, al igual que ellas, son también fruto de la negociación y del consenso, pero esta vez con agentes de fuera de la empresa.

En los difíciles momentos actuales, especialmente para algunos sectores, la utilización de estándares permite inducir significativamente el comportamiento de los usuarios de la información.

Ahora bien, teniendo en cuenta que para la mayoría de las empresas los estándares se han venido considerando como metas a alcanzar, entendemos que la nota que caracteriza a las empresas innovadoras, en cuanto a cambios en sus sistemas de información, se refiere a que la revisión de sus presupuestos, no necesariamente, se ha de ajustar a los planes propuestos, pues, si a éstos se les puede mejorar, en ese sentido se realizará la revisión. Los estándares actuales no suponen una meta alcanzable sino mejorable. Para ello es necesario que la información circule por toda la organización y no se estanque en los servicios contables. La información suministrada por los estándares debe desagregarse hasta donde sea necesario, para que en cualquier punto de la organización se puedan analizar los procesos, enfocándolos hacia la mejora continuada, de la misma forma que ha de agregarse en la confección global del presupuesto para la dirección general.

La utilidad de los costes estándar está relacionada con la puesta en práctica de otras técnicas que incrementen la comunicación en la empresa (círculos de calidad, sistema de sugerencias, etc.) y permitan el establecimiento de objetivos consensuados que lleven al mejoramiento. Como es obvio, el establecimiento y control de los mismos se ve apoyado por técnicas estadísticas o de otra índole, que permiten establecer las magnitudes estándar adecuadas al nivel de producción.

Coherentemente con nuestras observaciones, señalaremos que no es posible el mejoramiento en donde no hay estándares. Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, entendemos que las críticas a los costes estándar se quedan sin conteni-

do. Los argumentos vertidos en contra sobre: la excesiva preocupación por las desviaciones, la posible pérdida de la creatividad, al dar por buenas las hipótesis de partida y los resultados cuya materialidad no fuese detectada por el control por excepción, o el alejamiento de la posición de flexibilidad total y del incormformismo positivo, que permite conseguir la excelencia, son ahora las principales armas para su defensa.

En la forma descrita, los estándares carecen de los inconvenientes descritos por Mc Nair, Mosconi y Norris anteriormente aludidos. Así los estándares se transforman en una herramienta básica de gestión siempre que se aplique en un marco de total flexibilidad, aplicando al concepto de flexibilidad las palabras de C. Boiron (Laboratorio Boiron): «hoy tengo una empresa de gran flexibilidad. Es una fuerza fabulosa. La flexibilidad consiste en convencer, convencer y seguir convenciendo» (Lesca, 1992, p.101).

2.3. CONEXIÓN DE LOS MISMOS

La introducción de sistemas ABC abre nuevos enfoques sobre los costes estándar, en absoluto reñidos con los hasta aquí expuestos. Más bien suponen un nuevo enfoque necesario para reforzar y entender en toda su magnitud estos planteamientos.

Para Kaplan (1993, p.24), «no hay nada en la teoría de la gestión del coste basada en la actividad que implique que se trata de un sistema basado en datos históricos de costes..... Hay varias empresas que emplean las previsiones de volumen y composición de la producción y de eficiencia de los procesos para obtener previsiones de gastos de las actividades y los recursos futuros.....». Continúa señalando que en otras empresas más preocupas por eliminar actividades que no aportan valor añadido a sus operaciones, los directivos pueden calcular la cantidad y el coste de estas operaciones, eliminándolas de sus datos y pudiendo hacer ofertas o determinar precios basados en sus previsiones de operaciones futuras y en el volumen de costes que se espera eliminar durante los doce o veinticuatro meses siguientes. Empleando los costes de actividad previstos, basados en operaciones eficientes, los directivos utilizan el ABC como mecanismo de determinación de costes objetivo. El modelo ABC proporciona la estructura de integración en la que los datos, financieros y de medición del rendimiento de las operaciones (pasadas, presentes y futuras), se combinan para sacar a la luz información a partir de la cual puedan trabajar los directivos.

En este sentido, Lebas nos ofrece las claves para un correcto enfoque allí donde la existencia de datos nos permita aplicarlo: «La noción del estándar es peligrosa si está mal comprendida. Un estándar a menudo es una norma, un blanco, un objetivo,

viene definido por la empresa a partir de su conocimiento de las decisiones que ella va a tomar y de la percepción que tiene de los cambios que van a producirse en el entorno. En efecto, las empresas están en competencia consigo mismas. Hacer las cosas mejor que la última vez está bien, pero si la competencia o la mejor en esa actividad lo hace aún mejor que la propia empresa, ésta partirá con cierta desventaja. Se trata de reducir esa desventaja con respecto a la mejor actividad que se haya tomado como referencia» (1991, p.61).

La posibilidad de combinar el estándar con el ABC ofrece un importante potencial a la hora de alcanzar los objetivos encomendados a la contabilidad directiva. De esta forma, logramos obtener un mayor número de filtros para evaluar la tendencia de las actividades y analizar los procesos. Dicha combinación es la que nos va a permitir centrar la atención sobre la presupuestación de los diversos indicadores de performance de los procesos, con los que cuentan las actividades, poniendo en tela de juicio la gestión presupuestaria centrada tradicionalmente en los centros de responsabilidad. Esta forma de presupuestación no es sólo la previsión del montante de recursos que serán consumidos por un cierto volumen de operaciones, es, sobre todo, como cualquier presupuesto, una forma de coordinación entre las actividades: desde la coordinación entre las actividades a la estimación de costes de los recursos que se han pensado consumir.

Ello nos permite un seguimiento más rico del control. La representación de la empresa como un tablero de actividades permite reconcebir los costes y hacer una presupuestación tan dinámica que sea ésta la que se constituya en la mayor expresión de regulación activa del sistema. Se presupuestan las actividades, no el volumen de venta. Las actividades son más estables que la cifra de ventas de los productos o servicios.

Las variables analizadas permiten prever las consecuencias de cualquier desviación en relación con el cuadro de funcionamiento, que representa el presupuesto, y ofrecerá la posibilidad de tomar las acciones correctoras apropiadas. El conocimiento de las variables motrices del proceso permitirá, igualmente, crear una coordinación real entre las actividades, para que no se produzca el despilfarro de recursos. Es una coordinación clara y fácil de poner al día en caso de cambios en curso de realización. Es pues, gracias a la introducción del ABC, cómo se ha de conseguir la vuelta hacia una correcta aplicación de los principios de la gestión presupuestaria (Lebas, 1992, p.64).

Además de permitir una vuelta a una mejor presupuestación, el enfoque de las actividades permite reconstruir la empresa para hacer un sistema eficaz y eficiente. En efecto, si se planifican las actividades y su coste, se pueden plantear dos cuestiones: ¿es necesaria realmente esta actividad? ¿se puede reducir su coste, por ejemplo,

haciendo el proceso de otra manera?. Estas dos cuestiones son el principio de la reflexión fundamental sobre cómo la empresa va a poner en funcionamiento la estrategia que ella ha elegido o si la estrategia emergente, que resulta del proceso puesto en funcionamiento, permite atender los grandes objetivos que la empresa o sus dirigentes han elegido.

Para el análisis a corto plazo de los costes se podrá combinar el ABC con la confección de presupuestos flexibles. De acuerdo con Cooper y Kaplan (1991b), la identificación de inductores de costes adicionales puede ayudar a la elaboración de presupuestos flexibles. Los presupuestos flexibles resultan más exactos y útiles, cuando tienen mayor base científica y el proceso de producción atiende a normas científicas.

La presupuestación de las actividades constituye la agregación de información más significativa para el control global de la organización por parte de la alta dirección. Para proveer información relevante, el presupuesto toma nota de la actividad, así como del coste, relacionándolo con la unidad de medida. La flexibilización del presupuesto, teniendo en cuenta los recursos consumidos en la actividad y la producción real, permite un análisis del volumen, eficiencia, y desviaciones, que reconcilia lo presupuestado con los resultados obtenidos, permitiendo así su evaluación, sin perder de vista su finalidad esencial: la de servir de guía y ayuda para el ejercicio del control y la reducción de costes y para la planificación de las operaciones futuras a través de una interacción permanente, constituyéndose en el instrumento de regulación activa del sistema por excelencia. Así lo avala el caso planteado por Smith (1992, pp.30-32).

La revisión de los presupuestos, desde la perspectiva planteada, es en una de las tareas más importantes de los directivos actuales. Así lo confirma un estudio realizado por Graham, Lyall y Puxty (1992, pp.26-27), en el que se asegura que la información, que ellos proveen, es considerada como esencial para dirigir eficientemente la organización.

Así concebidas las cosas, con lo que en realidad nos encontramos es con un tremendo potencial de dirección de los negocios, aún sin explotar, frente al cual las empresas se encuentran muy favorablemente predispuestas. Primero, por ofrecer una metodología en su implantación a la que pueden hacer frente, por tratarse de un paso hacia adelante en la descentralización mayoritariamente implantada, y, segundo, porque las soluciones, que aporta, responden claramente a sus necesidades.

En suma, la combinación de procedimientos, hasta aquí propuesta, entendemos que contribuye a reducir considerablemente la asimetría en la información y la incertidumbre, facilitando la toma de decisiones eficientes en todos los niveles y contribuyendo, como mecanismo de motivación y control global de los procesos, a una

mejora en la eficiencia global de la empresa. Dichos procedimientos pueden también aunar parte de las reglas del juego de renegociación, que han de ponerse sobre la mesa, cuando surgen contingencias imprevistas, constituyéndose en una parte fundamental de la tecnología contractual eficiente de la empresa.

CONCLUSIONES

A modo de síntesis del trabajo de investigación que se presenta, las conclusiones extraídas, bajo la óptica de la teoría positiva de la contabilidad y con respecto a las nuevas tendencias en los procedimientos contables internos y el papel por los mismos asumido, son las siguientes:

- Primera.* Que los cambios en los sistemas de información contable internos pueden obedecer, en buena medida, a los profundos cambios estructurales que durante los últimos años están teniendo lugar; a la continua innovación tecnológica y a la necesidad de adaptarse a un entorno cada vez más competitivo.
- Segunda.* Que la mayor incertidumbre y complejidad ambientales requieren nuevas formas organizativas de la actividad económica, nuevos sistemas de información, planificación y control, y, por ende, nuevos procedimientos contables.
- Tercera.* Que el diseño de rutinas organizativas y el diseño de los sistemas internos de información contable deben discurrir simultáneamente y en estrecha conexión, revelándose los segundos como una variable endógena al diseño general de la organización y como un factor de influencia capital en la consecución de los objetivos estratégicos de la organización.
- Cuarta.* Que desde la perspectiva de la teoría positiva de la contabilidad, los sistemas internos de información contable forman parte de la tecnología contractual eficiente de la empresa como mecanismos de coordinación, motivación y control de todos los participantes en la organización, contribuyendo así a mejorar los procesos de asignación de recursos, a potenciar la eficiencia global de la organización y a incrementar, en definitiva, el valor resultante del esfuerzo cooperativo.
- Quinta.* Que los procedimientos contables pueden generar efectos económicos positivos, en la medida que sirven para coordinar el conocimiento co-

mún diseminado en la organización y para impulsar la negociación y el acuerdo cooperativo, mitigando el conflicto de intereses y los comportamientos oportunistas en el seno de la organización, mediante los incentivos adecuados; y por último,

Sexta. Que los cambios en los sistemas internos de información contable intentan responder, a la necesidad de enlazar la planificación y el control de las operaciones rutinarias con los objetivos estratégicos, y que las nuevas tendencias en los procedimientos parecen obedecer, a tenor de todo lo anterior, a la utilidad que de los mismos se espera como guía de transmisión de lo que es esencial para el desarrollo de la empresa, pero también como mecanismos de visualización y control de los procesos, de las actividades y de los comportamientos, al objeto siempre de mitigar los problemas de información asimétrica y reducir así los costes contractuales y de producción que comportan las distintas formas de organizar la actividad económica.

A partir de estas conclusiones generales, extraídas del Marco teórico propuesto, podemos también señalar, partiendo del marco de aplicación y conceptual expuestos y anticipando parte de las verificaciones que actualmente se están experimentando, que los síntomas más visibles del proceso de cambio, a través de los cuales podemos detectar su tendencia, giran en torno a las siguientes observaciones:

- A) Asignaciones de costes más orientadas al control de los procesos y la gestión de las actividades, que a la valoración de los inventarios. Es decir, asignaciones de costes más orientadas a señalar e incentivar las fuentes de competitividad de la compañía. En este mismo sentido se confeccionan los estándares, lo que implica la utilización de los mismos de forma selectiva y no extensiva.
- B) Establecimiento de estándares como magnitudes de referencia a superar y no como metas a alcanzar, induciendo el comportamiento hacia el mejoramiento del estándar en vez de hacia el respeto al estándar, lo que supone especificaciones realistas que aseguren continuos retos a los estándares que prevalecen.
- C) Primacía de los objetivos a largo plazo sobre los resultados a corto plazo, enfocando los procedimientos contables hacia la mejora de la eficiencia. Los procesos deben ser mejorados antes de que se obtengan resultados mejorados.
- D) Ruptura del sistema de control unidimensional, basado fundamentalmente

en el presupuesto, introduciendo, con igual ponderación, indicadores no financieros para el control de los procesos o medición del rendimiento de las actividades. Los indicadores no financieros del rendimiento, contribuyen, junto a los financieros, como conjunto de medidas múltiples, a la consecución de ventajas competitivas a largo plazo. La incorporación de estas medidas, por su capacidad de desagregación y de acercamiento al personal, convierte a las ventajas que pudieran derivarse de ciertos comportamientos oportunistas, en más inciertas, coartando dicho comportamiento y convirtiendo al sistema, en su conjunto, en menos vulnerable. Además, la incorporación de indicadores no financieros disminuye los comportamientos oportunistas provocados por la excesiva atención al corto plazo que generan los financieros.

- E) Continua interacción entre el control operativo y el presupuestario, frente a la revisión a posteriori por períodos.
- F) Disminución del número de informes, más simples y elaborados más rápidamente, frente a un gran volumen de información más lenta y en buena medida inutilizada.
- G) Incremento de los canales de comunicación de la información, apostándose decididamente por nuevas técnicas de participación que favorecen la congruencia de los objetivos individuales y los organizativos, potenciando el aprendizaje y el conocimiento, como principales fuentes de valor de las organizaciones, y evitando, en consecuencia, costes contractuales de vigilancia, de garantía y los derivados de decisiones disfuncionales.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁLVAREZ-DARDET, C. (1994): «Diferencias Conceptuales entre el análisis de coste tradicional y el estratégico». *Actualidad Financiera* nº 617, (Febrero).
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1989): «Introducción a la contabilidad directiva. Diagnóstico planificación y control» Donostiarra. San Sebastián.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1992a): «Información contable relevante para apoyar el proceso de planificación estratégica». *Técnica Contable* 517, (Enero).
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1992b): «La Contabilidad de dirección estratégica en la toma de decisiones empresariales». *Técnica Contable* 522, (Junio); pp. 349-351.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1992c): «¿Cómo podemos formar decisiones estratégicas si muchas veces estamos utilizando unos márgenes industriales erróneos?. Una respuesta por el método ABC». *Partida Doble* 25, (Julio/Agosto); pp. 10.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.; BLANCO IBARRA, F. (1993): «La Contabilidad de dirección estratégica como apoyo a la Excelencia Empresarial». En «*Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión*». A.E.C.A. Madrid.
- AMAT SALAS, J.M. (1991): «Los sistemas de control en las empresas de Alta Tecnología: El caso de dos empresas del Sector Químico-Farmacéutico». Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- AMAT SALAS, O. (1992): «Medida del éxito de una empresa». Curso Predoctoral, Universidad de Valladolid. (Verano). Sedano, Burgos.
- AMES, B.CH.; HLAVACECK, J.D. (1990): «Grandes verdades y claves competitivas de la Gestión de Costes». *Harvard-Deusto Business Review*, (4º Trimestre); pp. 39-42.

- ANTHONY, R.N. (1965): «*Planning and Control Systems: A framework for analysis*». Cambridge, Massachussets-Havard University Press.
- ANTHONY, R.N. (1984): «*Sistemas de planeamiento y control*». El Ateneo. Buenos Aires.
- AOKI, M. (1990): «The Participatory Generation of Information Resist and the Theory of the Firm», en Aoki, M.; Gustaffson, B.; Williamson, O.E. (eds.): «*The Firm as a Nexus of Treaties*». Sage Publications. London.
- ARGYRIS, CH. (1964): «*Integrating the Individual and the Organization*». John Wiley and Sons. New York.
- ARROW, K.J. (1969): «The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market Versus Non-Market Resource Allocation». En Arrow, K.J. (ed.): *The Analysis and Evaluation of Public Expenditure: The PPB System, U.S. Point Economic Commites*; pp. 59-73.
- ARROW, K.J. (1984): «*Economics of Information*». Basil Blackwell. Oxford.
- ARROW, K.J. (1985): «The Economics of agency». En: *Principals and Agents: the Estructure of Business*. J.W.Pratt, R.J. Zeckhauser. Harward Business School Press; pp. 37-51.
- ARRUÑADA, B. (1991): «Coase, premio Nobel». *Revista de Economía*, 11; pp. 122-126.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1988): Documento n° 4 de la serie Principios de organización y sistemas. «*La competitividad de la empresa*». Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1989): Documento n° 3 de la serie Principios de organización y sistemas. «*La Función de control en las organizaciones*». Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1990): Documento n° 1 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión. «*El Marco de la Contabilidad de Gestión*». Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1993): «*Nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española*». Alcalá de Henares.

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (1992): Documento nº 1. «*La Contabilidad Directiva*». Madrid.
- BAIMAN, S. (1982): «Agency Research in Managerial Accounting: A survey». *Journal of Accounting Literature*, (Spring); pp. 154-213.
- BAIMAN, S. (1990): «Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look». *Accounting, Organizations and Society*, vol 15, nº 4; pp. 341-372.
- BAKER, G.P. y OTROS (1988): «Compensation and Incentives: Practice Vs. Theory». *The Journal of Finance*; pp. 593-616.
- BAKER, W.M. (1989): «Why Traditional Standard Cost Systems Are not Effective in Today's Manufacturing Environment». *Industrial Management*. (July/August).
- BALADA ORTEGA, T.J. (1992): «La reducción de costes mediante la actualización de sistemas de control: el caso de Ford España». Encuentro AECA-Instituto de Empresa. (Septiembre).
- BALL, R. (1989): «*Accounting, Auditing and the Nature of the Firm*». Working Paper, William, E. Simon. Graduate School of Business Administration. University of Rochester.
- BALL, R.; BROWN, P. (1972): «An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers». *Journal of Accounting Research*. (Supplement); pp. 159-178.
- BALLEW, V.B.; SCHLESINGER, R.J. (1989): «Modern Factories and Outdated Cost Systems do not Mix». *Production and inventory management journal*. First Quarter.
- BANKER, R.D.; POTTER, G.; SCHROEDER, R.G.; SCHOOL, C. (1992): «An Empirical Analysis of Manufacturing Overhead Cost Drivers». January 30, Harvard University and University of Minnesota.
- BANKER, R.D.; JOHNSTON, H.H. (1993): «An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry». *The Accounting Review*, vol 68, nº 3, (July); pp. 576-601.
- BARNARD, CH. (1938): «*The Functions of the Executive*». Harvard University Press. Cambridge. (Mass).
- BECKER, S.W.; GREEN, D. (1962): «Budgeting and Employee Behaviour». *The Journal of Business*, vol 35, nº 4, (October).

- BELKAOUI, A. (1987): «*Inquiry and Accounting. Alternate Methods and Research Perspectives*». Quorum Books. New York.
- BERGEN, M.; DUTTA, S.; WALKER ORVILLE, C. (1992): «Agency Relationships in Marketing: A Review of the Implications and Applications of Agency and Related Theories». *Journal of Marketing*, vol 56, (July); pp. 1-24.
- BHATTACHARYA, K. (1987): «Strategic Accounting: a Route to Success?». *Management Accounting London*, (October).
- BIRNBERG, J.G.; TUROPOLEC, L.; YOUNG, S.M. (1983): «The organizational context of accounting». *Accounting, Organizations and Society*; pp. 111-129.
- BLANCO DOPICO, I.; GAGO RODRÍGUEZ, S. (1992): «La relación Información/ Comunicación como base de la estructura de la Contabilidad de Gestión». *Técnica Contable* 526, (Octubre); pp. 613-618.
- BLANCO IBARRA, F. (1993): «*Contabilidad de Costes y Gestión*». Deusto. Bilbao.
- BODNAR, H.; LUSK, E.J. (1977): «Motivations Considerations in Cost Allocations Systems: A Conditioning Theory Approach». *The Accounting Review*, (October); pp. 857-868.
- BOLAND, R.; PONDY, L. (1983): «Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives». *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 8, n° 2\3; pp.223-234.
- BOOTH, R. (1992): «Activity Analysis and Cost Leadership». *Management Accounting London*, (June); pp. 30-32.
- BRIMSON, J.A. (1986): «How Advanced Manufacturing Technologies Are Reshaping Cost Management». *Management Accounting*, (March); pp. 25-29.
- BROMWICH, M. (1983): «Costing for Planning and Decision Making». *Handbook of Management Accounting*; pp. 110-134.
- BROMWICH, M. (1990): «The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets». *Accounting, Organizations and Society*, vol 15; pp. 27-46.
- BROUSSEAU, E. (1993): «Les Théories des Contrats: Une Revue». *Revue Economie-Politique*, 103 (1) ,(Janvier/Febrer).

- BROWNELL, P. (1981): «Participation in Budgeting. Locus of Control and Organizational Effectiveness». *The Accounting Review*.
- BROWNELL, P. (1982): «Participations in the Budgeting Process: When it Works and When it does not». *Journal of Accounting Research*, vol 1, nº 2.
- BROWNELL, P.; CHENHALL, R. (1988): «The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable». *Accounting, Organizations and Society*, vol 13.
- BUENO, E.; MORCILLO, P. (1990): «La Dirección eficiente». Pirámide.
- CAÑIBANO, L.; SÁNCHEZ, P. (1992): «El desarrollo tecnológico: un reto para la Contabilidad». *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 71, (Abril/Junio); pp. 329-346.
- CAPLAN, E.H. (1966): «Behavioral Assumptions of Management Accounting». *T.A.R.*, vol. 41, nº 3, (July); pp. 496-509.
- CARMONA MORENO, S. (1989): «La contabilidad como instrumento de legitimación». *Técnica Contable*. Tomo XLI, pp. 350-358.
- CARMONA MORENO, S. (1993): «Cambios tecnológicos y Contabilidad de Gestión». Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.
- CARMONA MORENO, S.; CARRASCO GALLEGO, A.; LUCUIX GARCÍA, I. (1992): «La Contabilidad en las organizaciones: Nuevas tendencias». *Partida Doble* 28, (Noviembre); pp. 4-11.
- CARMONA MORENO, S.; GUTIÉRREZ, F. (1992): «Problemas de eficiencia y control en la contabilidad española del siglo XVIII: el caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla». Ponencia presentada al encuentro de trabajo en torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España. Miraflores de la Sierra (Madrid).
- CARMONA MORENO, S.; GUTIÉRREZ, I. (1992): «El coste de la calidad en ambientes difusos». *Esic Market* (Julio-Septiembre); pp. 31-45.
- CARMONA MORENO, S.; PÉREZ-CASANOVA, G. (1992): «Organizational Forgetting and Information Systems». *The Scandinavian Journal of Management*.
- CARRASCO FENECH, F. (1988): «La contabilidad por áreas de responsabilidad desde una perspectiva de agencia». *Cuaderno de Investigación Contable*, vol 2, nº 1, (Primavera); pp. 2-42.

- CASTELLÓ TALIANI, E. (1992): «Análisis Conceptual del Activity Based Costing (ABC)». *Partida Doble* 27, (Octubre).
- CLANCY, D.K.; COLLINS, F. (1979): «Informal Accounting Information Systems: Some Tentative Findings». *Accounting, Organizations and Society*, vol 4, n° 1.
- CLARK, J.M. (1923): «*Studies in the Economics of Overhead Cost*». University of Chicago Press. Chicago; pp. 14.
- CLARK, A.; BAXTER, A. (1992): «ABC + ABM = Action: Let's Get Down to Business». *Management Accounting London*, (Junio); pp. 54-55.
- COASE, R.H. (1937): «The Nature of the Firm». *Economica*, (Noviembre); pp. 386-405.
- COASE, R.H. (1990): «Accounting and the Theory of the Firm». *Journal of Accounting and Economics*, 12; pp.3-13.
- COOPER, D. (1980): «Observations on a Political Economy of Accounting». *Accounting, Organizations and Society*.
- COOPER, R. (1989): «You Need a New Cost System When ...». *Harvard Business Review*, (January/February); pp. 77-82.
- COOPER, R. (1991): «*The Design of Cost Management Systems*». Prentice Hall. Englewood Cliffs, New Jersey.
- COOPER, R. (1992): «Activity Based Costing for Improved Product Costing». *Handbook of Cost Management*. Brinker, Gorham and Lamont. Boston; pp. B1/1-B1/50.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1987): «How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs». In W. Bruns and R. Kaplan (Eds.), *Accounting & Management: Field Study Experiments*, Harvard Business School Press.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991a): «*The Design of Cost Management Systems*». Prentice Hall. Englewood Cliffs, New Jersey.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1991b): «Profit priorities from activity-based manufacturing systems». *Harvard Business Review* (May/June); pp. 130-135.
- COOPER, R.; KAPLAN, R.S. (1992): «Activity Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage». *Accounting Horizons*, (September); pp. 1-13.

- COOPER, R.G.; KLEINSCHMIDT, E.J. (1987): «New Products: What separates Winners from Losers?». *Journal of Product Innovation Management*, 4.
- COOPER, R.; TURNEY, P.B. (1989): «Using Activity-Based Cost Systems to Modify Behavior». Harvard Business School Working Paper.
- COOPER, R.; (1993): «Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités». *Revue Française de Comptabilité* 249-250, (Octobre, Novembre).
- CHARREAUX, G. (1987): «La Théorie Positive de L'Agence: Une Synthèse de la Literature, in CHARREAUX et al.: *De Nouvelles Théories Pour Gérer L'entreprise*. Economica, Paris; pp. 19-56.
- DELGADO, L. (1987): «Los sistemas de costes en la fábrica del futuro». *Dirección y Progreso*, (03-04); pp. 85-88.
- DEMSKI, J.S. (1976): «Uncertainty and Evaluation Based on controllable Performance». *Journal of Accounting Research*. (Otoño); pp. 230-245.
- DEMSKI, J. (1981): «Cost Allocations Games». Joint Cost Allocation. Ed. Shane Moriarity Norman: University Oklahoms Press.
- DEMSKI, J.; KREPS, D. (1982): «Models in Managerial Accounting». *Journal of Accounting Research* 20, (Supplement); pp. 117-160.
- DENT, J.F. (1986): «Organizational Research in Accounting: Perspectives, Issues and Commentary». En Bromwich, M.; Hopwood, A.; pp. 143-178.
- DIARD, C. (1992): «L'Evolution du Calcul des Coûts Chez Hewlett Packard». *Revue Française de Comptabilité*. (Novembre).
- DOUMA, S.; SCHREUDER, H. (1992): «Economic Approaches to Organizations». Prentice Hall International (UK).
- DUNK, A. (1989): «Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance: a Note». *Accounting, Organizations and Society*, vol 14.
- ECCLES, R. (1991): «The performance measurement manifesto». *Harvard Business Review*. (January/February); pp. 131-137.
- EDWARDS, J.; HEARD, J.A. (1984): «Is Cost Accounting the N° 1 Enemy of Productivity». *Management Accounting* 65, (June); pp. 44-49.

- EVRAERT, S.; MEVELLEC P. (1990): «Calcul Des Coûts: il Faut Dépenser les Méthodes Traditionnelles». *Revue Française de Gestion*, (Mars/May); pp. 12-24.
- EZZAMEL, M.; HOSKIN, K.; MACVE, R. (1990): «Managing it All By the Numbers: A Review of Johnson and Kaplan's Relevance Lost». *Accounting and Business Research*; pp. 153-166.
- FAMA, E.F.; JENSEN, M.C. (1983): «Agency Problems and Residual Claims». *Journal of Law and Economics* 26; pp. 327-439.
- FAMA, E.F. (1984): «Problemas de Agencia y Teoría de la Empresa». *Información Comercial Española*, (julio); pp. 53-65.
- FAUVET, J.C.; FOURTOU, J.R.: «*La passion d'entreprendre*». Ed. d'Organisation. Paris.
- FERNÁNDEZ, A. (1988): «El sistema presupuestario en el ámbito de la contabilidad de gestión». III Encuentro de profesores universitarios de contabilidad. Málaga.
- FLESHER, D.L. (1992): «Activity Based Costing for Manufacturers». *National Public Accountant*, (October); pp. 36-39.
- FOSTER, G.; HORNGREN, C.T. (1987): «JIT: Cont Accounting and Cost Management Issues». *Management Accounting*, (June); pp. 19-25.
- FOSTER, G.; GUPTA, M. (1990): «Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis». *Journal of Accounting and Economics*, (January); pp. 309-37.
- FREDERICKSON J.R. (1992): «Relative Performance Information: The Effects of Common Uncertainty and Contract Type on Agent Effort». *The Accounting Review* vol 67, n° 4. (October); pp. 647-669.
- FUENTE SABATÉ, J.M. (1990): «*La estructura organizativa de las empresas en Castilla y León*». Junta de Castilla y León. Valladolid.
- GALBRAITH, J. (1973): «*Designing Complex Organizations*». Addison Wesley. Reading, Massachusetts.
- GINER INCHAUSTI, B. (1993): «*La política de Información Financiera de la Empresa. Un Análisis Empírico*». Trabajo de Investigación. Valencia.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1992): «*Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*». Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

- GONZALO ANGULO, J.A. y GUTIÉRREZ PONCE, H. (1992): «Sistemas de costos y presupuestos en las empresas españolas: resultados y paradojas». *T.I. n° 3*. (Marzo); pp.209-224.
- GOODRITGE, I. (1987): «New Concepts in Manufacturing Costing». *Management Services (U.K.)* 31, (Febrero); pp. 8-10.
- GORDON, L.A.; MILLER, D. (1976): «A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems». *Accounting, Organizations and Society*.
- GRAHAM, C.; LYALL, D.; PUXTY A.G. (1992): «Cost Control: the Manager's Perspective». *Management Accounting*, (October); pp. 26-27.
- GUTIÉRREZ PONCE, H. (1990): «El factor humano en los costes: punto débil de la empresa española». *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Monografía 16.
- GUTIÉRREZ PONCE, H. (1991a): «Dos opiniones contrapuestas sobre los sistemas de costes y presupuestos en las empresas españolas: Resultados y paradojas». *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 66, (Enero/Marzo); pp. 221-249.
- GUTIÉRREZ PONCE, H. (1991b): «Nuevos objetivos empresariales demandan nuevos modelos de costes: Análisis del caso español». *Actualidad Económica* 17, (Abril); pp. 93-112.
- GUTIÉRREZ PONCE, H. (1991c): «El reparto de los costes indirectos». *Partida Doble* 11, (Abril); pp. 14-20.
- HAMIEN, S.S.; HAMIEN JR., W.A.; TSCHIRHART, J.T. (1977): «The Use of Core Theory in Evaluating Joint Cost Allocation Schemes». *The Accounting Review*. (Julio); pp. 616-627.
- HAMMOND, P.J. (1987): «Uncertainty». En Eatwell, J.; Milgate, M.; Newmand, P. (eds.): *The New Palgrave: A Dictionary of Economics*. The MacMillan Press. London.
- HAYEK, F.A. (1945): «The Use of Knowledge in society». *The American Economic Review*, vol. 35, n°4; pp. 519-530.
- HAYEK, F.A. (1978): «Camino de Servidumbre». Alianza Editorial, sobre reimpresión inglesa de 1976. (1ª edición inglesa de 1945).
- HAYES, D.C. (1977): «The Contingency Theory of Managerial Accounting». *The Accounting Review*. (January).

- HAYES, R.; ABERNATHY, W. (1980): «Managing Our Way to Economic Decline». *Harvard Business Review*, (July/August); pp. 67-77.
- HAYES, R.; CLARK, K.M. (1985): «Explaining Observed Productivity Differentials Between Plants: Implications for Operations Research». *Interfaces*, (November/December); pp. 3-14.
- HENDRICKS, R.; BASTIAN, R.; SEXTON, T. (1992): «Bunale Monitoring of Strategic Projects». *Management Accounting*. (February); pp. 35.
- HERGERT, M.; MORRIS, D. (1989): «Accounting data for value chain analysis». *Strategic Management Journal*. Vol. 10.
- HIRSHLEIFER, J. (1956): «On the Economics of Transfer Pricing». *Journal of Business*; pp. 172-184.
- HOLBROOCK, W. (1985): «Accounting Changes Required for Just in-Time Production». American Production and Inventory Control. Conference Proceedings.
- HOPWOOD, A. (1972): «An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation». *Journal of accounting research*, (Supplement); pp. 156-182.
- HOPWOOD, A.; BROMWICH, E. (1986): «Research and Current Issues in Management Accounting». London. Pitman.
- HORNGREN, C.T. (1985): «Cost and Management Accounting: Yesterday and Today». En Bromwich, M. y Hopwood, A.G. (1986); pp. 31-43.
- HOWELL, R.A.; SOUCY, S.R. (1987): «The New Manufacturing Environment: Major Trends for Managements Accountants». *Management Accounting*. (Julio), pp. 21-23; (Agosto), pp. 42-45.
- HOWELL, R.A.; BROWN, J.D.; SOUCY, S.R.; SEED, A.H. (1987): Management Accounting in the New Manufacturing Environment. Montvale, N. J.: *National Association of Accountants*.
- JENSEN, M.C.; MECKLING, W.H. (1976): «Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership structure». *Journal of Financial Economics*, (October); pp. 297-360.

- JENSEN, M.; MECKLING, W. (1986): «*Knowledge, Control and Organizational Structure*». Working paper. University of Rochester.
- JOHNSON, H.T. (1983): «The Search for Gain in Markets and Firms: a Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems». *Accounting, Organizations and Society*; pp. 139-146.
- JOHNSON, H.T. (1987): «The Decline of Cost Management: A Reinterpretation of 20th Century Cost Accounting». *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry* (Spring); pp. 5-12.
- JOHNSON, H.T. (1988): «Activity Based Information: A Blueprint for World Class Management Accounting». *Management Accounting*, (June); pp. 23-30.
- JOHNSON, H.T. (1990): «Professors, Customers and Value: Bringing a Global Perspective to Management Accounting Education». Performance Excellence in Manufacturing and Service Organizations; Third Annual Management Symposium. Sarasota.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. (1987): «*Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*». Harvard Business School Press. Boston.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. (1988): «*La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la Contabilidad de Gestión*». Plaza y Janés.
- KAPLAN, R.S. (1977): «Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey». *Management Accounting State of the Art*. University of Wisconsin Press, (January); pp. 30-71.
- KAPLAN, R.S. (1982): «*Advanced Management Accounting*». Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey.
- KAPLAN, R.S. (1983): «Measuring Manufacturing Performance: a New Challenge for Managerial Accounting Research». *The Accounting Review*. (October); pp. 686-705.
- KAPLAN, R.S. (1984a): «The Evolution of Management Accounting». *The Accounting Review*, (July).
- KAPLAN, R.S. (1984b): «Yesterday's Accounting Undermines Production». *Harvard Business Review*, (July/August); pp. 95-101.

- KAPLAN, R.S. (1985): «Cost Accounting: A Revolution in the Making». *Corporate Accounting* 3, (Spring); pp. 10-16.
- KAPLAN, R.S. (1986a): «The Obsolescence of Cost Accounting Systems». *California Management Review*.
- KAPLAN, R.S. (1986b): «The Role for Empirical Research in Management Accounting». *Accounting, Organizations and Society*; pp. 429-452.
- KAPLAN, R.S. (1988): «One Cost System isn't Enough». *Harvard Business Review*, (January/February); pp. 61-66.
- KAPLAN, R.S. (1990): «Measures for Manufacturing Excellence». Harvard Business School Boston, Massachusetts.
- KAPLAN, R.S. (1990): «Diseño de sistemas de costes». *Partida Doble* 5, (Octubre).
- KAPLAN, R.S. (1990): «Four-Stage Model of Cost System Design». *Management Accounting* (in press).
- KAPLAN, R.S. (1993): «En defensa de la gestión del coste basada en la actividad.» *Harvard Deusto Business Review* 58, (Noviembre-Diciembre)
- KAPLAN, R.S. & THOMPSON, G. (1971): «Overhead Allocation via Mathematical Programming Models». *The Accounting Review*; pp. 352-364.
- KELLER, D.E. (1983): «Cost and Management Accounting: Cost Concept and Classifications». In Bulloch, J.; Keller, D.E.; Vlasho, L. (eds.): *Accountants Cost Handbook: A Guide for Management Accounting* (3rd ed.). John Wiley and Sons. New York.
- KHANDWALLA, P.N. (1977): «Design of Organizations». Harcourt Brace Jovanovic. New York.
- KIPFER, J. (1991): «Quelle comptabilité de Gestion? Pour Quoi Faire?». *Revue Française de Comptabilité* 226, (Septembre); pp. 29-40.
- KLEIN, B. (1983): «Contracting Costs and Residual Claims: The Separation of Ownership and Control». *Journal of Law & Economics*, (June); pp. 367-374.
- KNOTT, G. (1986): «Management Accounting». Pan Books Ltd. London.

- KOONTZ, H.; BRADSPIES, R.W. (1983): «Managing Through Feedforward Control». *Readings in Cost Accounting Budgeting and Control*. William E. Thomas; pp. 249-264.
- KUHN, T.S. (1970): «Logic of Discovery or Psychology of Research». In Lakatos, I.; Musgrave, A. (eds): «*Criticism and the Growth of Knowledge*». Cambridge University Press; pp. 1-23.
- LAWRENCE, P.; LORSCH, J. (1969): «*Organization and Environment*». Irwin. Homewood. Illinois.
- LAWSON, W.D. (1978): «*A Comparative and Multidimensional Analysis of Organizational Effectiveness*». Tesis. Iowa State University.
- LEBAS, M. (1991): «Comptabilité Analytique Basée Sur les Activités, Analyse et Gestion des Activités». *Revue Française de Comptabilité* 226, (Septembre).
- LEBAS, M. (1992): «L'ABM ou le Management Basé sur les Activités». *Revue Française de Comptabilité* 237, (Septembre); pp. 61-66.
- LEBAS, M. (1994): «Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français: une étude de la pratique». *Revue Française de Comptabilité* 252, (Janvier); pp. 51-58.
- LESCA, H. (1992): «*Información y cambio en la empresa*». Gestión 2000. Barcelona.
- LEV, B.; OLSHON, J.A. (1982): «Market-Based Empirical Research in Accounting: A Review, Interpretation and Extension». *Journal of Accounting Research* (Supplement); pp. 249-322.
- LINNEGAR, G. J. (1988): «*An Investigation Into the Management of Change in Cost Accounting Information System Requirements During the Transition from Traditional Manufacturing to Just in Time Concepts*». Mississippi State, Mississippi. U-M-I.
- LORINO, P. (1989): «*L'Economiste et le Managuer*». Editions la Découverte.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1993): «Costes Basados en Actividades (ABC). Dirección basada en Actividades». V Encuentro de Profesores Universitarios. Sevilla.
- McNAIR, C.; MOSCONI, W.; NORRIS, T. (1988): «*Meeting the Technology Challenge: Cost Accounting in a JIT Environment*». National Association of Accountants. Montvale.

- McLLHATTAN, R.D. (1987): «The JIT Philosophy». *Management Accounting*, (September); pp. 20-26.
- McNAIR, C.; MOSCONI, W.; NORRIS, T. (1989): «Crisis y revolución de la Contabilidad Interna de los sistemas de información». T.G.P.
- McNAMEE, P. (1988): «Management Accounting». *Strategic Planning & Marketing*. Heinemann Profesional Publishing.
- MERCHANT, K. A. (1984): «Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of Contingency Mode». *Accounting, Organizations and Society*.
- MERCHANT, K.A.; SIMONS, R. (1986): «Research and Control in Complex Organizations». *Journal of Accounting Literature*, vol 5.
- MEVELLEC, P. (1990): «Coût Complet à Base d'Activités: une Etude Comparative». *Revue Française de Comptabilité* 216, (Octobre).
- MEVELLEC, P. (1992): «Qu'est-ce qu'une activité?». *Revue Française de Comptabilité* 238, (Octobre); pp. 54-55.
- MEVELLEC, P. (1993): «Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC». *Revue Française de Comptabilité* 251, (Décembre); pp. 36-44.
- MEYER, J.W. (1986): «Social environment and organizational accounting». *Accounting, Organizations and Society*.
- MILLER, J.G. AND VOLLMAN, T.E. (1985): «The Hidden Factory». *Harvard Business Review* 63, (September/October); pp. 142-150.
- MONTESINOS JULVE, V. (1976): «En torno al problema de la división de la Contabilidad». *Técnica Contable* 335, (Noviembre); pp. 401-422.
- NORTH, D.C. (1983): «The Literature of Economics: The Case of Berle and Means». *The Journal of Law Economics*. Vol. XXVI. (Junio); pp. 269-272.
- NORTH, D.C.; THOMAS, R.P. (1987): «El nacimiento del mundo occidental. Una nueva historia económica (900-1700)». Siglo Veintiuno de España. Madrid.
- OSBORN, R.N.; HUNT, J.G. (1974): «Environment and Organizational Effectiveness». *Administrative Science Quarterly*, vol 19, n° 2; pp. 231-246.

- OSORIO, O.M. (1992): «Los costes y la Contabilidad de Gestión: La capacidad y el nivel de actividad en la toma de decisiones». 1ª Jornada de Contabilidad de Gestión. Universidad de Valencia, (Abril).
- OTLEY, D. (1978): «Budget Use and Managerial Performance». *The Journal of Accounting Research*.
- OTLEY, D.T. (1980): «The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and prognosis». *Accounting, Organizations and Society*.
- POPPER, K.R. (1987): «*La lógica de la investigación científica*». Tecnos. Madrid.
- PORTER, M.E. (1980): «*Competitive Strategy*». Free Press. New York.
- PORTER, M.E. (1985): «*Competitive Advantage*». Free Press. New York.
- PORTER, M.E. (1987): «The State of Strategic-Thinking». *The Economist*, (May).
- POWELL, D. (1992): «Creating a Pan-European Operation». *Management Accounting*, (January); pp. 51-54.
- RAPPAPORT, A. (1986): «*Creating Shareholder Value-The New Standard for Business Performance*». Free Press. New York.
- RIPOLL FELIU, V.M. (1992a): «Contabilidad de Gestión: Evolución, desarrollo e investigación en España». 1ª Jornada de Contabilidad de Gestión. Universidad de Valencia, (Abril).
- RIPOLL FELIU, V.M. (1992b): «Cambios actuales en la Contabilidad de Costes». *Actualidad Financiera* 29, (Julio); pp. 371-376.
- RIPOLL FELIU, V.M. (1992c): «Contabilidad de Gestión: Proceso de cambio e investigación universitaria». *Partida Doble* 27, (Octubre); pp. 6-13.
- RIPOLL FELIU, V.M. (1993): «Nuevos desarrollos en la contabilidad de los recursos humanos». II Workshop de Contabilidad de Gestión. Madrid.
- ROBBINS, S.P. (1987): «*Organization Theory: Structure, Design and Applications*». Prentice Hall International. Englewood Cliffs. New Jersey.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, R. (1992): «Crisis de la Gestión Empresarial: Hacia un nuevo paradigma». *Anales de Estudios Económicos y Financieros*, 7. Universidad de Valladolid.

- ROOZEN, F.A. (1990): «Complexity and indirect cost allocations for product costing: some case-study evidence of a strategic cost analysis». Comunicación presentada al Annual Congress of the European Accounting Association (Abril). Budapest.
- ROSS, S.A. (1973): «The Economic Theory of Agency: The Principal Problem». *American Economic Association* 63; n° 2, pp. 134-139.
- SALAS, V. (1987): «*Economía de la empresa: Decisiones y Organización*». Ariel. Barcelona.
- SCAPENS, R.W. (1985): «*Management Accounting: a Review of Contemporary Developments*». MacMillan. Londres.
- SCHNEIDER, E. (1960): «*Contabilidad Industrial*». Aguilar. Madrid.
- SCOTT, W.R. (1981): «*Organizations Rational. Natural and Open Systems*». Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey; capítulos 3,4,5 y 6.
- SEILER, R.E.; BARTLETT. (1982): «Personality Variables as Predictors of Budget Systems Characteristics». *Accounting, Organizations and Society*, vol.7, n° 4.
- SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. (1988): «Making Strategy Explicit in Cost Analysis: A Case Study». *Sloan Management Review* (Spring); pp. 19-29.
- SHANK, J.K. (1989): «Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles». *Journal of Management Accounting Research* (Fall); pp. 47-65.
- SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. (1990): «Strategic cost analysis: The Crown Cork and Seal case». *De Emerging Practices in Cost Management*. Warren, Gornam & Lamont. Boston. pp. 469-480.
- SIMMONDS, K. (1989): «Strategic Management Accounting: The Emerging Paradigm». European Annual Conference of Stuttgart (European Accounting Associations).
- SMITH, R. (1992): «Flexible Budgeting and Standard Costing: How Are They Linked?». *Management Accounting-London*, vol.70, n°9; pp. 30-32.
- SOLOMONS, D. (1968): «*The Historical Development of Costing: de Studies in Cost Analysis*». Sweet and Maxwell. London; pp. 67.
- SPICER, B.H.; BALLEW, V. (1983): «Management Accounting Systems and the Economics of Internal Organizations». *Accounting, Organization and Society*; pp. 73-98.

- SWIERINGA, R.J.; WATERHOUSE, J.H. (1982): «Organizational Views of Transfer Pricing». *Accounting, Organizations and Society*; pp. 149-166.
- THOMAS, A.L. (1969): «The Allocation Problem in Financial Accounting Theory». *Studies in Accounting Research*, nº 3.
- THOMAS, A.L. (1974): «The Allocation Problem, Part Two». *Studies in Accounting Research*. nº 9.
- TORRES LÓPEZ, J. (1989): «Derecho de propiedad, poder y mercado». *El Economista* 38, (Junio/Julio); pp. 22-27.
- TUA PEREDA, J. (1989): «Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable». *Técnica Contable*. (Junio); pp. 261-268.
- TUA PEREDA, J. (1991): «La investigación empírica en contabilidad. Los enfoques en presencia». *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 20, (Enero/Marzo).
- TUA PEREDA, J. (1992): «La investigación en Contabilidad: una reflexión personal». *Técnica Contable* 526, (Octubre); pp. 586-608.
- TUGORES QUES, J. (1989): «Los derechos de propiedad y el análisis Económico». *El Economista* 38, (Junio/Julio); pp.10-13.
- TURNERY, B.B.P (1993): «Diez mitos sobre la implantación de un sistema de costes basados en la actividad (ABC)». En Carmona Moreno, S.: «Cambios tecnológicos y Contabilidad de Gestión».
- VATTER, W.J. (1945): «Limitation of Overhead Allocation». *The Accounting Review*. (April).
- VATTER, W.J. (1950): «*Managerial Accounting*». Precinte Hall. New York; pp. 102-106.
- VILAR SANCHÍS, J. E. (1989): «Evolución en el tratamiento de los costes indirectos: su relación con la denominada crisis de la Contabilidad de Gestión». *Actualidad Financiera*, (Enero); pp. 65-86.
- WATERHOUSE, J.H.; THIESSEN, P.A. (1978): «A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research». *Accounting, Organizations and Society*.
- WATTS. (1974): «*Accounting objectives*». Working paper. University of Rochester.

- WATTS. (1977): «Corporate Financial Statements, a Product of the Market and Political Processes». *Australian Journal of Management*, (April); pp. 53-75.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1979): «The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses». *The Accounting Review*, vol 54, n° 2, (Abril); pp. 273-305.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1983): «Agency Problems, auditing, and the theory of the firm: Some Evidence». *Journal of Law and Economics*, vol.26 (octubre); pp. 613-633.
- WATTS, R.L.; ZIMMERMAN, J.L. (1990): «Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective». *The Accounting Review*, vol 65, n° 1, (Enero); pp. 131-156.
- WHITTINGTON, G. (1991): «Accounting and Economy». En Eatwell, J; Milgate, M.; Newmand, P. (eds.): «*The New Palgrave: a Dictionary of Economics*». The MacMillan Press Limited. London.
- WILLIAMSON, O.E. (1981): «The Modern Corporation: Original, Evaluation, Attributes». *Journal of Economic Literature*, vol 19, n° 4, (December); pp. 1537-1568.
- WILLIAMSON, O.E. (1991): «Introductions». En O. E. Williamson, O.E.; Winter, S.G. (eds): «*The Nature of the Firm: Origins, Evolution, and Development*». Oxford University Press. Oxford; pp. 3-17.
- YOUNG, S.; SELTO, F.H. (1991): «New Manufacturing Practices and Cost Management: a Review of the Literature and Directions for Research». *Journal of Accounting Literature*, (November).
- ZIMMERMAN, J.L. (1979): «The Cost and Benefits of Cost Allocations». *The Accounting Review*, (July); pp. 504-520.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

ISBN 84-89006-11-3



9 788489 006119