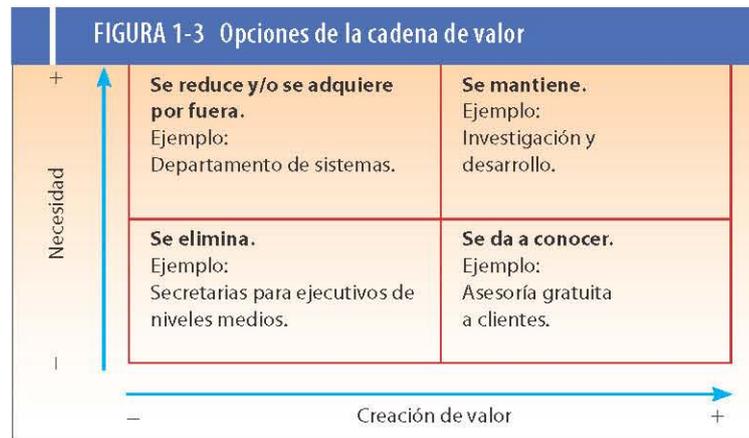


Capítulo

1

El papel de la información contable en la administración de las empresas competitivas





En todo este proceso de analizar los flujos de información de cada una de las actividades es donde hoy en día cobran mucha relevancia las diferentes herramientas de la contabilidad administrativa, para facilitar tanto el liderazgo en costos como la diferenciación, y así lograr una clara ventaja competitiva. A medida que se expliquen cada una de las tecnologías de contabilidad administrativa se hará referencia a ellas para que sean utilizadas en la cadena de valor y la empresa logre su ventaja competitiva, como es el caso del costeo basado en actividades que se analizará en el capítulo 3.

■ C. Naturaleza de la información contable

Contabilidad

Herramienta informativa que facilita el proceso administrativo y la toma de decisiones de una empresa.

Es indudable que el concepto de la **contabilidad** como técnica de información ha logrado predominio absoluto y se ha eliminado el prejuicio de considerarla sólo un registro de hechos históricos. Por fin, ha sido colocada en el sitio que le corresponde: el de herramienta intrínsecamente informativa, que se utiliza para facilitar el proceso administrativo y la toma de decisiones internas y externas por parte de los diferentes usuarios.

El mundo de los negocios, cada vez más complejo, exige más profesionalismo en la administración de las empresas, si es que las organizaciones quieren alcanzar un lugar destacado dentro del desarrollo económico del país y en un mundo cada vez más competitivo. Para lograr esta meta se requiere, entre otros elementos, contar con un sistema de información relevante, oportuno y confiable, generado mediante un buen sistema de contabilidad.

En todas las organizaciones, lucrativas y no lucrativas, el mejor sistema de información cuantitativo es la contabilidad, que constituye un verdadero suprasistema. De él emanan otros subsistemas de información cuantitativos que deben satisfacer las necesidades de los diversos usuarios que acuden a la información financiera de las empresas, para que cada uno, según sus características, tome las decisiones más adecuadas para su organización.

Como se ha explicado, la contabilidad sirve a un conjunto de usuarios. Existen diversas ramas de la contabilidad, todas integrantes del mismo suprasistema de información; entre las más importantes están la contabilidad financiera, la fiscal y la administrativa, a las cuales se puede definir como sigue:

Contabilidad financiera Sistema de información orientado a proporcionar información a terceras personas relacionadas con la empresa, como accionistas, instituciones de crédito, inversionistas, etc., a fin de facilitar sus decisiones.

Contabilidad fiscal Sistema de información orientado a dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de las organizaciones.

Contabilidad administrativa Sistema de información al servicio de las necesidades de la administración, con orientación pragmática destinada a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones. Esta rama es la que, con sus diferentes tecnologías, permite que la empresa logre una ventaja competitiva, de tal forma que alcance un liderazgo en costos y una clara diferenciación que la distinga de otras empresas. El análisis de todas sus actividades, así como de los eslabones que las unen, facilita detectar áreas de oportunidad para lograr una estrategia que asegure el éxito.

Desde que nació, la contabilidad administrativa siempre ha estado atenta a las demandas del entorno que viven las empresas. A principios del siglo XIX existía una fuerte preocupación por medir y cuantificar los costos indirectos de fabricación aunados a la mano de obra, necesarios para transformar la materia prima en producto terminado. El objetivo era claro: controlar lo mejor posible los costos incurridos en dichos conceptos y de esta manera obtener más utilidades. Esta situación se vivió mucho en los talleres textiles mecanizados.

A fines del siglo XIX las grandes compañías, sobre todo en el ramo del acero, iniciaron el costeo a través de órdenes, con el fin de conocer lo mejor posible el costo de cada orden para fijar el precio correcto y utilizar al máximo la capacidad instalada. Así, una vez más, la contabilidad administrativa respondió a una necesidad específica de los administradores.

En la última década del siglo XX se desató una fuerte competencia. Ahora se compete en una arena mundial y los cambios se producen en Europa, en Asia y en América.

La adopción del euro como moneda única en la mayoría de los países de la Comunidad Europea y la firma de tratados y acuerdos de libre comercio entre países, aunada a nuevas formas de comercialización como el comercio electrónico y las operaciones de negocio a negocio (B2B), a través de internet y de manera automática, han cambiado la perspectiva de los negocios y han traído nuevos retos para la contabilidad administrativa. Por mencionar alguno, el esquema de negocios globalizado ha puesto de manifiesto la necesidad de un mejor sistema de información para la determinación de los costos. En la actualidad, todavía en muchas plantas se usa una sola tasa de aplicación de los gastos de fabricación indirectos que son absorbidos por todos los productos. Existe poca o nula cultura para determinar los costos incrementales que generan los pedidos de acuerdo con las especificaciones de los clientes, lo cual crea sistemas engañosos. De esta manera los administradores han perdido el control de los costos incrementales. En cambio, los países de la Cuenca del Pacífico cuentan con metodologías adecuadas para medir los costos incrementales y los costos identificables con cada proceso o actividad específica, con el fin de reducir los costos innecesarios y evitar el subsidio de líneas, clientes, zonas o rutas, cuyos costos exactos se desconocen debido al empleo de un sistema de costeo incorrecto, lo cual origina decisiones equivocadas.

En esta obra se analizará el papel que desempeña la contabilidad administrativa dentro del proceso de la administración, especialmente en lo referente a las actividades de planeación y control. En estas actividades se utiliza frecuentemente la contabilidad administrativa porque, de otra forma, sería muy difícil realizarlas y sus resultados serían muy pobres. Se analizará también la forma en que la contabilidad administrativa facilita el proceso de toma de decisiones, tanto en el corto como en el largo plazo, en los diversos niveles de la administración.

Tal como se dijo en el primer apartado de este capítulo, las nuevas tendencias en la administración de los negocios exigen que la contabilidad administrativa responda a los retos que enfrentan las organizaciones para poder ser competitivas; por ello es necesario que al utilizar cualquier herramienta de este campo de la contabilidad, se tomen en cuenta dichas tendencias, de tal forma que los sistemas de información administrativa cumplan con su misión: proporcionar a los usuarios internos información relevante, útil y oportuna.

Ha surgido una corriente en la profesión contable que afirma que la misión y el objetivo principal de la contabilidad debe ser modificar el comportamiento humano; es decir, se debe promover el mejoramiento continuo al planear, al tomar decisiones y al controlar, de tal forma que al contar con un excelente sistema de información se logre transformar a las organizaciones en empresas de clase mundial.

Todas ellas buscan ayudar al administrador a que la organización enfrente de manera rápida y efectiva al ambiente globalizado de la actualidad. En la figura 1-4 se presenta un cuadro con la síntesis de las principales influencias que la globalización tiene tanto sobre la administración como sobre la contabilidad administrativa.

FIGURA 1-4 Principales influencias de la globalización sobre la administración y la contabilidad administrativa de un negocio

Temas principales	Efecto sobre la administración de un negocio	Efecto sobre la contabilidad administrativa
Incremento de la competencia global.	Enfoque al cliente. Abarcar una perspectiva mundial.	Uso de medidas no financieras en combinación con información contable innovadora y global.
Incremento de la responsabilidad e involucramiento de los empleados.	Los empleados son parte importante del negocio, no solamente “trabajadores”.	Un mayor enfoque de la mano de obra indirecta como elemento del costo, y ya no tanto la mano de obra directa.
	Incremento de los grupos de trabajo semiautónomos.	Medidas de desempeño basadas en equipos de trabajo.
	La autoridad y responsabilidad se incrementan en los niveles bajos de la organización.	Controles personales y medidas personales reemplazan los controles estrictos y la administración centralizada.
Incremento de la velocidad de los cambios.	Cambio de una administración funcional a una administración por procesos.	Desempeño de medidas de proceso además de las medidas funcionales.
Incremento de la innovación.	Tecnología para conseguir información más rápida y nueva.	La tecnología de la información que soporta sistemas contables más complejos.
	La tecnología reemplaza la mano de obra.	Las horas de mano de obra son menos importantes, mientras que las horas-máquina adquieren mayor importancia.
		La justificación para invertir en desarrollo de tecnología puede requerir herramientas nuevas de evaluación financiera.
Surgimiento de organizaciones de servicios.	Disposición de “productos” intangibles.	Identificación de costos de los productos de servicios.
	Administración para procesos “pobrementemente” definidos.	Identificación de los costos de los procesos de servicios.

D. Nuevo entorno de la información financiera

1. Marco de referencia

La globalización, la economía del mercado y los cambios constantes en el ambiente de negocios hacen que la generación de información financiera sea capaz de asimilar ese entorno cambiante para ofrecer a los administradores las herramientas necesarias y así hacer más eficaces sus procesos de planeación, de toma de decisiones y de control administrativo.

En este contexto, en México ha comenzado un proceso de reordenación en la regulación contable. A partir del 1 de junio de 2004, el CINIF (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, fundado en 2002) sustituye a la Comisión de Principios de Contabilidad en su función de generar normas para la generación de información financiera. A partir de ese momento, se cambia el término “principios de contabilidad” a “normas de información financiera”. La misión de las NIF (Normas de Información Financiera)

es colaborar para generar información financiera más transparente, confiable y objetiva, que permita a las empresas mexicanas llevar a cabo lo mejor posible su planeación, su control administrativo y su proceso de toma de decisiones.

De acuerdo con esta nueva regulación contable en México, los principales reportes financieros son:

- a) Balance general, también llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera.
- b) Estado de resultados o estado de actividades (para entidades lucrativas y sin fines de lucro, respectivamente)
- c) El estado de variaciones en el capital contable
- d) El estado de flujo de efectivo, o en su caso, el estado de cambios en la situación financiera.

Todos los informes son relevantes para cualquier administrador. Sin embargo, los informes sobre el flujo de efectivo y de posición de inversión son indispensables en la contabilidad administrativa para que pueda cumplir con su función de facilitar los procesos de planeación, toma de decisiones y control.

Es importante aclarar que los estados financieros no son un fin en sí mismos, puesto que no buscan convencer al usuario sobre un punto de vista o la validez de una posición, sino más bien servir como herramienta útil en la toma de decisiones y la planeación a fin de optimizar el uso de los recursos de manera adecuada. Por lo tanto, el administrador no sólo debe recurrir a los estados financieros como única fuente de información, sino que debe añadirles información financiera complementaria como análisis de la administración acerca de la operación del negocio, la discusión del impacto financiero de la competencia, estadísticas económicas del sector y macroeconómicas, publicaciones financieras, etcétera.

Asimismo, además de reportes y análisis financieros, el administrador debe complementar su banco de información con otro tipo de datos no financieros que, sin embargo, tienen o pueden tener un impacto sobre las finanzas o decisiones de la empresa. En capítulos posteriores, se hará hincapié en este tipo de reportes, por ejemplo los de responsabilidad social.

2. Perspectivas de la información financiera

En su calidad de herramienta de la administración, la información financiera seguirá siendo un medio indispensable para evaluar la efectividad con que la administración logra mantener intacta la inversión de los accionistas y obtener adicionalmente un rendimiento justo.

Además, seguirá siendo el mejor apoyo para la toma de decisiones de los negocios; es necesario recordar que a mejor calidad de la información corresponde mayor probabilidad de éxito en las decisiones. Pero para lograr dicha calidad, ésta deberá contar con datos que satisfagan las necesidades de los diferentes usuarios. En la actualidad, los parámetros o subsistemas que más interesan a cualquier usuario son liquidez, rentabilidad, crecimiento, apalancamiento y productividad.

Una herramienta que ha cobrado mucha importancia para evaluar la actuación de los directivos de las empresas y que se analizará en el capítulo 11, es la referente al valor económico agregado, que consiste en exigir a los administradores que con la utilidad de operación después de impuestos cubran el costo de capital de todos los recursos que están administrando. El diferencial que resulta después de restarle a la utilidad de operación (considerando los impuestos) el costo de capital de los recursos utilizados se llama valor económico agregado. Según el tamaño del mismo, se puede afirmar si se cuenta con una buena o mala administración.

Aparte del uso del valor económico agregado, en los últimos años han surgido nuevas herramientas para evaluar la actuación de los ejecutivos, tales como: UAIDA (utilidad de operación antes de depreciación y amortizaciones), *cash profit* (utilidad neta más partidas virtuales) y el rendimiento sobre la inversión. Estas herramientas serán analizadas con mayor detalle en el capítulo 11 de este libro.

E. Comparación de la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa

A pesar de que la contabilidad financiera y la administrativa emanan de un mismo sistema de información, destinado a facilitar la toma de decisiones de sus diferentes usuarios, tienen diferencias y similitudes que es necesario conocer para diferenciarlas con precisión.

En este apartado, primero se expondrán las diferencias entre ambas contabilidades y luego sus similitudes.

1. Discrepancias entre la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera

- a) La contabilidad administrativa está organizada para producir información de uso interno de la administración. Por ejemplo:
- Formula, mejora y evalúa políticas para la empresa.
 - Conoce las áreas de la empresa que son eficientes y aquellas que no lo son a través, por ejemplo, de la cadena de valor.
 - Planea y controla las operaciones diarias.
 - Conoce los costos de los diferentes productos o procesos, para lograr el liderazgo en costos en su sector, etcétera.

El responsable de administrar una organización requiere una serie de datos que no son los mismos que se presentan a los interesados externos relacionados con la organización, como los accionistas, las instituciones de crédito, etc. Esto obliga a que exista un sistema de información especializado para ayudar a tomar decisiones de todo tipo. La diferencia básica radica en la forma en que se presenta la información hacia el exterior, que difiere de la requerida para usos internos. La contabilidad administrativa nunca requiere un modelo o formato específico, como es el caso en la contabilidad financiera.

- b) La contabilidad administrativa está enfocada hacia el futuro, a diferencia de la contabilidad financiera, que genera información sobre el pasado o hechos históricos de la organización: obviamente, esta última información se utiliza como punto de referencia para planificar. La contabilidad administrativa se orienta hacia el futuro, debido a que una de las funciones esenciales del ejecutivo es la planeación, dirigida al diseño de acciones que proyectan a la empresa hacia el porvenir. Para realizar dicho diseño de acciones es necesario contar con información histórica que diagnostique la situación actual de la empresa e indique sus carencias y puntos fuertes, a fin de fijar las rutas y estrategias que permitan lograr una ventaja competitiva.
- c) La contabilidad administrativa no está regulada por las normas de información financiera, a diferencia de la contabilidad financiera, porque la información que se genera con fines externos tiene que ser producida según determinadas normas, de tal forma que el usuario esté plenamente seguro de que en los estados financieros de las diversas empresas existe uniformidad en su presentación y, por lo tanto, pueda compararlos. Por ello es necesario que la información esté plenamente regulada. En cambio, la información requerida por los administradores se ajusta a las necesidades de cada uno de ellos; por ejemplo, costos de oportunidad para aceptar o no pedidos especiales o ignorar la depreciación para fijar precios, etcétera.
- d) La contabilidad financiera es obligatoria, lo que no ocurre con la contabilidad administrativa, que es un sistema de información opcional. De acuerdo con nuestra legislación mercantil, deben presentarse a la consideración de la asamblea de accionistas los resultados del ejercicio tres meses después del cierre de éste, obligando de esta forma a que exista la contabilidad financiera. La misma información es requerida por las instituciones de crédito para llevar a cabo sus análisis. En cambio, las empresas no necesariamente deben llevar la contabilidad administrativa; no existe obligatoriedad. Prueba de ello es que sólo

un pequeño porcentaje de las empresas mexicanas se ha dado a la tarea de diseñar un sistema interno de información para la toma de decisiones.

- e) La contabilidad administrativa no intenta determinar la utilidad con la precisión de la contabilidad financiera, ya que otorga más relevancia a los datos cualitativos y costos necesarios en el análisis de las decisiones que, en muchos casos, son aproximaciones o estimaciones que se efectúan para predecir el futuro de la empresa, por lo cual no es necesario preocuparse por la exactitud y precisión que regula a la contabilidad financiera para determinar correctamente la utilidad.
- f) La contabilidad administrativa hace hincapié en las áreas de la empresa como células o centros de información (divisiones, líneas de producto, etc.) para tomar decisiones sobre cada una de las partes que la componen. Esto permite un proceso de mejoramiento continuo, a través de un análisis de las actividades y procesos que se efectúan en las diferentes áreas para incrementar la competitividad, más que de toda la empresa vista globalmente, tarea que tiene a su cargo la contabilidad financiera al informar sobre los sucesos ocurridos en ella.
- g) La contabilidad administrativa, como sistema de información administrativo, recurre a disciplinas como la estadística, la economía, la investigación de operaciones, las finanzas, etc., para completar los datos presentados, con el fin de aportar soluciones a los problemas de la organización; de ahí que exista gran relación con otras disciplinas, lo que no sucede en la contabilidad financiera.

2. Similitudes entre la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera

Como se ha comentado al hablar de las diferentes ramas o áreas de la contabilidad, existe también gran similitud entre ellas.⁵

- a) Ambas se apoyan en el mismo sistema contable de información: las dos parten del mismo banco de datos (sería ilógico e incoachable mantener un sistema de captación de datos diferente para cada área). Cada una agrega o modifica ciertos datos, según las necesidades específicas que se quieran cubrir.
- b) Otra similitud es que ambas exigen responsabilidad sobre la administración de los recursos puestos en manos de los administradores: la contabilidad financiera verifica y realiza dicha labor de manera global, mientras que la contabilidad administrativa lo hace por áreas o segmentos.

■ F. El papel de la contabilidad administrativa en la planeación

La actividad de planeación se ha vuelto más importante en la actualidad, debido a la globalización en la que se encuentran muchos países ante el desarrollo tecnológico, la economía cambiante, el crecimiento acelerado de las empresas, el desarrollo profesional y la disponibilidad de información relevante que se posee actualmente en las empresas.

La planeación se hace necesaria por diferentes motivos:

1. Para prevenir los cambios del entorno, de suerte que anticipándose a ellos sea más fácil la adaptación de las organizaciones y se logre competir exitosamente en estrategias.
2. Para integrar los objetivos y las decisiones de la organización.
3. Como medio de comunicación, coordinación y cooperación de los diferentes elementos que integran la empresa.

⁵ Garrison H., Ray, *Managerial Accounting*, Business Publication Inc., Dallas, Texas, julio de 1976, p. 22.

Al realizar una adecuada planeación de las organizaciones, se logra mayor efectividad y eficiencia en las operaciones y mejor administración.

Entre las diferentes definiciones de **planeación**, vale la pena elegir la siguiente: “Diseño de acciones cuya misión es cambiar el objeto de la manera en que éste haya sido definido.”⁶

De acuerdo con esta definición, se pueden planear o diseñar acciones a corto y a largo plazos. Si se piensa en función de la dimensión temporal, la clasificación anterior puede concebirse también como planeación táctica o de operación, y planeación estratégica.

La planeación que recibe ayuda de la contabilidad administrativa es básicamente la operativa, que consiste en el diseño de acciones cuya misión es alcanzar los objetivos que se desean en un periodo determinado, sobre todo en lo referente a la operación de la empresa, mediante el empleo de diferentes herramientas tales como los presupuestos, el modelo costo-volumen-utilidad, etc.; sin embargo, el costeo por actividades, apoyado en la filosofía de la concepción de cadenas de valor, brinda una gran ayuda en el proceso de planeación estratégica para determinar cuál debe ser la estrategia competitiva hacia la que debe orientarse la empresa, para lograr la ventaja competitiva que le dé una posición atractiva dentro del sector industrial donde se encuentra.

Por su parte, el **presupuesto** puede ser definido como la herramienta que traduce a un lenguaje cuantitativo las acciones que formula la alta administración, y cuyo objetivo es colocar la organización en determinada situación financiera durante cierto periodo.

Los dos tipos de planeación, la operativa y la estratégica, recurren a otra herramienta esencial conocida como el **modelo costo-volumen-utilidad**, el cual permite a la dirección utilizar el método de simulación sobre las variables costos, precios y volumen. Esta técnica facilita la elección de un correcto curso de acción, ya que permite analizar los posibles efectos en las utilidades al tomar la empresa determinada decisión. Además, tiene la capacidad de interrelacionar esas tres variables, fundamentales para una planeación operativa adecuada.

Un incremento de los precios o la modificación de la estructura de costos como resultado de alguna decisión implica un análisis profundo de la repercusión de esas acciones en las utilidades futuras y en el flujo de efectivo. Este análisis puede realizarse mediante un modelo de simulación que relacione las variables relevantes, lo cual permite seleccionar las acciones para llevar a la empresa hacia su objetivo.

Básicamente, los presupuestos y el modelo costo-volumen-utilidad son los instrumentos que apoyan la planeación desde el punto de vista informativo; no puede desconocerse, empero, que existen otras herramientas contables que también sirven a tales efectos. Aunque la ayuda de la contabilidad administrativa en la planeación a corto plazo o táctica es más notable, la información generada por la contabilidad es de vital importancia en la planeación a largo plazo o estratégica con el fin de realizar proyecciones para efectuar, mediante modelos econométricos, la planeación de las organizaciones a cinco o diez años.

■ G. El papel de la contabilidad administrativa en el control administrativo

La época actual se caracteriza por la complejidad económica en la administración de los recursos, que tanto a nivel macroeconómico como microeconómico son escasos, lo que exige efectividad y eficiencia de los profesionales comprometidos con la administración, a fin de lograr un uso óptimo de los insumos. Esto puede lograrse cuando se aplica la filosofía del mejoramiento continuo, que no es otra cosa que la cultura de calidad total, que tiene como propósito esencial eliminar todo aquello que no alcanza los estándares y suprimir lo que no permite competir satisfactoriamente. Para lograrlo se necesita un sistema de información ba-

Presupuesto

Herramienta que traduce a un lenguaje cuantitativo las acciones de la alta administración.

Modelo costo-volumen-utilidad

Se basa en el método de simulación sobre las variables costos, precios y volumen con el fin de analizar sus efectos en las utilidades.

⁶ Osbekhan Hassen, *Thoughts of Emerging Methodology of Planning*, Universidad de Pensilvania, Filadelfia, 1976, p. 18.

sado en la estadística que muestre dichas desviaciones, lo que implica la necesidad de contar con un buen sistema de control administrativo que propicie el mejoramiento continuo. Por lo tanto, el control administrativo debe ser el proceso mediante el cual la administración se asegura de que los recursos son obtenidos y usados eficiente y efectivamente, en función de los objetivos planeados por la organización.⁷

La información que proporciona la contabilidad administrativa puede ser útil en el proceso de control de estos tres aspectos:

1. Como medio para comunicar información acerca de lo que la dirección desea que se haga.
2. Como medio de motivar a la organización a fin de que actúe en la forma más adecuada para alcanzar los objetivos empresariales.
3. Como medio para evaluar los resultados, es decir, para juzgar qué tan buenos resultados se obtienen, y de esta manera evaluar el desempeño de los responsables de cada área de la empresa.

La contabilidad administrativa es necesaria para obtener mejor control. Una vez que se ha concluido una determinada operación, se deben medir los resultados y compararlos con un estándar fijado previamente con base en los objetivos planeados, de tal suerte que la administración pueda asegurarse de que los recursos fueron manejados con efectividad y eficiencia. El estándar surge al utilizar cualquiera de las siguientes herramientas: los costos estándar, los presupuestos, el establecimiento de centros de responsabilidad financiera, etcétera.

El control administrativo se efectúa a través de los informes que genera cada una de las áreas o centros de responsabilidad, lo cual permite detectar síntomas graves de desviaciones y conduce hacia la administración por excepción por parte de la alta gerencia, de tal modo que al manifestarse alguna variación, puedan realizarse las acciones correctivas necesarias para lograr efectividad y eficiencia en el empleo de los recursos con que cuenta la organización. En los países en desarrollo, entre más difícil es la economía más actual es el principio administrativo que afirma: “Sistema que no se controla, se degenera”, de ahí la relevancia de esta función.

■ H. El papel de la contabilidad administrativa en la toma de decisiones

En la definición de contabilidad administrativa se explicó que ésta facilita la toma de decisiones. Se verá ahora cómo realizar esta labor. Para tomar una buena decisión se requiere utilizar el método científico, que puede desglosarse de la siguiente manera:

1. Análisis
 - a) Reconocer que existe un problema.
 - b) Definir el problema y especificar los datos adicionales necesarios.
 - c) Obtener y analizar los datos.
2. Decisión
 - a) Proponer diferentes alternativas.
 - b) Seleccionar la mejor.
3. Puesta en práctica
 - a) Poner en práctica la alternativa seleccionada.
 - b) Realizar la vigilancia necesaria para controlar el plan elegido.

⁷ Newman H., William, *Constructive Control*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1976, p. 53.

En este modelo de toma de decisiones, en las etapas 1 y 2 la contabilidad administrativa ayuda a que la decisión sea la mejor, de acuerdo con la calidad de la información que se posea. En dichas etapas deben simularse los distintos escenarios y ser analizados a la luz de los diferentes índices de inflación esperados, según el tipo de industria y actividad de que se trate.

En toda organización diariamente se toman decisiones. Unas son rutinarias, como contratar un nuevo empleado; otras no lo son, como introducir o eliminar una línea de producto. Ambas requieren información adecuada.

Es obvio que la calidad de las decisiones de cualquier empresa, pequeña o grande, está en función directa del tipo de información disponible; por lo tanto, si se desea que una organización se desarrolle normalmente, debe contarse con un buen sistema de información. A mejor calidad de la información, se asegura una mejor decisión.

El modelo ideal de un sistema de información administrativo es el de contabilidad por productividad (*accountability*), que consiste en utilizar todas las herramientas de contabilidad administrativa, integradas en un solo suprasistema de información cuantitativo.

Hacia este sistema integrado se dirigirá el desarrollo de este libro, de tal manera que al concluir el curso el estudiante será capaz de entender y manejar cada una de las herramientas de contabilidad administrativa, así como de integrarlas dentro del suprasistema de contabilidad por productividad.

Aunque la información que genera la contabilidad es usada por la administración en la toma de decisiones, es importante hacer notar que no proporciona respuestas automáticas a los problemas administrativos. Es precisamente el elemento humano el que elige la mejor alternativa, ya que la experiencia profesional y sus conocimientos, junto con la información contable, le permiten elegir correctamente.⁸

I. Objetivos de la contabilidad administrativa

Después de analizar la manera en que esta rama de la contabilidad ayuda a planear, tomar decisiones y controlar, podemos concluir que entre sus principales objetivos se encuentran:

1. Proveer información para costeo de servicios, productos y otros aspectos de interés para la administración.
2. Alentar a los administradores para llevar a cabo la planeación tanto táctica o a corto plazo, como a largo plazo o estratégica, que ante este entorno de competitividad es cada día más compleja.
3. Facilitar el proceso de toma de decisiones al generar reportes con información relevante.
4. Permitir llevar a cabo el control administrativo como una excelente herramienta de retroalimentación para los diferentes responsables de las áreas de una empresa. Esto implica que los reportes no deben limitarse a señalar errores.
5. Ayudar a evaluar el desempeño de los diferentes responsables de la empresa.
6. Motivar a los administradores para lograr los objetivos de la empresa.

J. Sistemas de información administrativa tradicionales y contemporáneos

En la actualidad muchas organizaciones siguen aferradas a utilizar sistemas de información de costos cuya única misión es determinar correctamente el costo de los productos, para conocer la valuación de los inventarios y el costo de los productos vendidos; sin embargo,

⁸ Dermer, Jerry, *Management Planning and Control Systems*, Irwin, Homewood, Illinois, 1977, p. 11.

ante el reto que tienen las empresas de mejorar constantemente la productividad para poder competir con costos más bajos, aunado a fabricar productos más complejos de vida más corta y una competencia cada vez más fuerte, los sistemas tradicionales resultan obsoletos. Ante ello, algunas empresas han empezado a utilizar nuevos sistemas de información administrativa, que permiten detectar si se está entregando a los clientes productos a los cuales se les agrega valor, de tal forma que se pueda mostrar que existe y se vive una cultura de calidad y que con ello mejoran las utilidades de la empresa.

Una de las grandes diferencias entre ambos sistemas (figura 1-5) es que los tradicionales hacen hincapié en prorratear o distribuir los costos indirectos utilizando en la mayoría de los casos bases arbitrarias; en cambio, los nuevos sistemas de información, en lugar de prorratear, tratan de identificar o atribuir, a través de un detonador correcto, la parte proporcional de los costos indirectos que corresponde a los productos, de tal manera que se elimine lo más que se pueda la actitud arbitraria de prorratear costos. Esta manera de distribuir a través de un detonador lógico permite la seguridad en dicha distribución, así como contar con información relevante para tomar decisiones. Este nuevo enfoque permite llevar a cabo “análisis de costos diferentes para propósitos diferentes” y contar con un sistema de información que propicie una excelente cultura competitiva.

FIGURA 1-5 Sistemas de información administrativa tradicionales vs. contemporáneos

Sistema tradicional	Sistema contemporáneo
El detonador para asignar se basa siempre en unidades.	El detonador para asignar no usa unidades sino algo que tenga relación lógica.
Prorrateo intensivo.	Identificación intensiva para distribuir los costos indirectos.
Fuerte orientación a costear, no a propiciar el mejoramiento.	Fuerte orientación para incrementar la eficiencia con el fin de lograr liderazgo en costos.
Rígido.	Flexible en función de necesidades del usuario.
Utiliza sólo indicadores financieros para evaluar la actuación.	Utiliza indicadores financieros y no financieros para evaluar la actuación.
Poca orientación hacia los usuarios internos.	Mucha orientación hacia los usuarios internos.

Los sistemas de información contemporáneos ofrecen ventajas muy interesantes para las organizaciones (por ejemplo, seguridad en el proceso de costeo, facilidad en el proceso de toma de decisiones, ayuda en la ejecución de la planeación estratégica), lo que propicia una excelente administración a través del costeo con base en actividades, logrando así el liderazgo en costos. Por todo lo anterior, las organizaciones no deben ni pueden aferrarse a sistemas de información administrativa que no permiten lograr ventajas competitivas. Por ello, es necesario implantar un sistema con este nuevo enfoque de tal manera que el ahorro por no incurrir en decisiones equivocadas supere el costo de su implantación.

K. Contabilidad estratégica

En la actualidad, una de las grandes paradojas de los negocios es que la única constante es el cambio. Como se ha mencionado, el mercado cambia, y el ambiente de negocios se vuelve cada vez más competitivo, más complejo y, sobre todo, globalizado. Esto se traduce en la necesidad de estructuras organizacionales más flexibles, en procesos administrativos y de producción más fáciles de adaptar a nuevas circunstancias, y en un conocimiento del mercado que permita adelantarse al resto de los competidores para poder satisfacer las demandas cambiantes de sus clientes.

Hoy en día, es imprescindible que las empresas diseñen su estrategia, tanto a largo como a corto plazos, con un fuerte enfoque en la creación de valor, la cual debe comenzar en los

Capacitar al estudiante para que analice el papel que desempeña la información generada por las diferentes herramientas de la contabilidad administrativa, para que una empresa determine su *estrategia competitiva* en un mundo integrado por bloques económicos de una gran competitividad.

Se subraya lo referente a la contabilidad administrativa para facilitar las funciones de planeación, del control administrativo y del proceso de la toma de decisiones para lograr el liderazgo en costos, una clara diferenciación y la determinación o definición del mercado que se busca atender.

Al terminar de estudiar este capítulo, el alumno deberá ser capaz de:

- Exponer los aspectos más importantes de las nuevas tendencias en la administración de los negocios.
- Comentar las dos variables que deben tenerse en cuenta para lograr una estrategia competitiva.
- Comentar los tres factores estratégicos necesarios para que una empresa logre ubicarse con éxito en su sector.
- Explicar para qué es útil la cadena de valor.
- Explicar cómo a través del valor de las actividades primarias es posible ser competitivo.
- Explicar cómo a través de las actividades de valor de apoyo puede lograrse la competitividad de una empresa.
- Analizar cómo las herramientas de contabilidad administrativa ayudan a determinar la estrategia competitiva.
- Comentar la importancia de la información contable para las organizaciones.
- Definir qué es contabilidad financiera, contabilidad administrativa y contabilidad fiscal.
- Comentar los principales desarrollos de la contabilidad administrativa.
- Analizar el efecto de la inflación en la información que genera la contabilidad financiera y en la que produce la contabilidad administrativa.
- Definir la planeación y el control administrativo.
- Comentar cuatro diferencias entre la contabilidad administrativa y la financiera.
- Citar dos similitudes entre contabilidad administrativa y financiera.
- Comentar las razones expuestas en el capítulo por las cuales la contabilidad administrativa es indispensable para la planeación y el control administrativo.
- Explicar en qué consiste el método científico en el proceso de toma de decisiones, describir sus etapas y la forma en que la contabilidad administrativa colabora con dicho proceso.
- Explicar el papel del contador dentro de una organización y señalar cinco de sus funciones.
- Explicar los cinco objetivos de la contabilidad administrativa.
- Explicar las principales diferencias entre los sistemas de información administrativa tradicionales y los contemporáneos.
- Definir el concepto de contabilidad estratégica y la manera en que sus diferentes herramientas apoyan al administrador en la consecución de la estrategia del negocio.
- Comentar las principales actitudes éticas del contador en el área de contabilidad administrativa.

clientes, pues sólo así se podrá asegurar un lugar en el mercado y lograr, en última instancia, la creación de valor para el accionista. Por lo tanto, la administración debe contar con las herramientas suficientes para que sus esfuerzos sean encaminados al cumplimiento de su estrategia.

Contabilidad estratégica

Disciplina que provee la información necesaria para formular, implementar y llevar a cabo estrategias para alcanzar una ventaja competitiva.

Contabilidad estratégica se define como la disciplina que provee la información necesaria para formular, implementar y llevar a cabo estrategias para alcanzar una ventaja competitiva. Esto adquiere especial relevancia en el ambiente globalizado y cada vez más complejo y competitivo que tienen que enfrentar las empresas en la actualidad.⁹

La contabilidad estratégica retoma muchas de las herramientas de la contabilidad administrativa y utiliza la información que ésta provee respecto a la empresa y a su competencia, para desarrollar y monitorear la estrategia del negocio. En otras palabras, se trata de la evaluación de las ventajas competitivas de la compañía o el valor agregado que ofrece a sus competidores. Asimismo, determina los beneficios que los productos o servicios ofrecerán a los consumidores, y el rendimiento que estas ventas generarán a la compañía a largo plazo.

A pesar de que no hay un consenso generalizado en cuanto a qué herramientas de la contabilidad administrativa son más afines a la contabilidad estratégica, se puede mencionar las siguientes como las más importantes:

Costeo de atributos El costeo de atributos específicos de un producto que atraen a los clientes. Estos atributos a costear son, entre otros: variables de desempeño operativo; confiabilidad y garantías; grado de terminado o acabados; aseguramiento de la existencia del producto; y servicios posventa.

Benchmarking Comparación de los procesos internos de la compañía con un estándar “ideal”, ya sea basado en el desempeño de alguna empresa líder de la industria, el desempeño de alguna área de la compañía, o de acuerdo con la estrategia del negocio.

Valuación de la marca Valuación financiera de la marca a través del análisis de las fortalezas de la marca como liderazgo, estabilidad, mercado, enfoque internacional, tendencias, apoyos y seguridad de la marca basada en utilidades históricas.

Presupuesto de capital Evaluación financiera de oportunidades de inversión que por lo común implican comparar flujos de efectivo futuros que generará una inversión inicial. La evaluación puede incluir técnicas complementarias como valor presente neto, tasa interna de rendimiento, payback, entre otras.

Evaluación del costo del competidor Determinar un estimado del costo por unidad de los productos similares ofrecidos por la competencia.

Monitoreo de posición competitiva Análisis de la posición de la competencia dentro de la industria mediante la evaluación y monitoreo de las tendencias de la competencia en cuanto a ventas, participación de mercado, volumen, costos unitarios y rendimiento sobre ventas. Esta información puede proveer una base para tener una noción de la estrategia de los competidores.

Valuación del desempeño de los competidores Análisis numérico de los estados financieros de los competidores como parte de una evaluación completa de las fuentes clave de ventajas competitivas.

Análisis de rentabilidad de los clientes Es la rentabilidad que cada cliente genera a la compañía. El cálculo de la utilidad se basa en los costos y ventas que pueden ser identificables a un cliente en particular.

⁹ Cadez, Simon, “A cross-industry comparison of strategic management accounting practices: an exploratory study”, en *Economic and Business Review for Central and South-Eastern Europe*, octubre de 2006, pp. 282-283.

Medición integrada del desempeño Sistema de medición que se enfoca casi siempre en la adquisición de conocimiento acerca del desempeño basado en los requerimientos del cliente, además puede estar acompañado de medidas no financieras. Esta medición involucra a varios departamentos de la organización, para que monitoreen tales factores críticos para asegurar la satisfacción del cliente.

Costeo del ciclo de vida Estimación del costo basado en la duración de las diferentes etapas de la vida del producto o servicio. Estas etapas incluyen el diseño, la introducción, el crecimiento, la madurez, el declive y finalmente el abandono del producto o servicio.

Análisis de la rentabilidad de por vida del consumidor Herramienta que extiende hacia el futuro el horizonte de tiempo del análisis de rentabilidad de un consumidor. Esta práctica se enfoca en todos los flujos futuros y los costos relacionados con un cliente en particular, transformados en unidades monetarias actuales.

Costos de calidad Son los costos que guardan relación con la creación, identificación, reparación y prevención de defectos. Éstos pueden ser clasificados en tres categorías: costos de prevención, de evaluación y de fallas internas y externas. Los reportes de costos de calidad tienen como fin llamar la atención de la administración para dar prioridad a los problemas de calidad de la empresa.

Costeo estratégico Se refiere al uso de información de costos basada en investigación estratégica y de mercadotecnia, con el propósito de desarrollar e identificar estrategias más avanzadas que producirán una ventaja competitiva sostenible.

Precios estratégicos Análisis de factores estratégicos en el establecimiento del precio de un producto o servicio. Estos factores incluyen: reacción de la competencia ante el precio, elasticidad, crecimiento del mercado, economías de escala y experiencia previa.

Costeo basado en metas (*target costing*) Método utilizado durante el diseño de productos y procesos, el cual consiste en estimar el costo de éstos basándose en el precio del mercado menos el margen de utilidad deseado, con el propósito de obtener el costo deseado en cuanto a la producción, la ingeniería o la mercadotecnia. El producto es luego diseñado para que pueda alcanzar el costo así establecido.

Valuación de los clientes como activos Técnica que calcula el valor de los clientes para la compañía. Por ejemplo, esto podría lograrse al calcular el valor presente de todas las utilidades futuras atribuibles a un cliente en particular.

Costeo de la cadena de valor Enfoque de costeo con base en actividades, cuyos costos están distribuidos en actividades requeridas en el diseño, la producción, el mercadeo, la distribución y el servicio de un producto o servicio.

Todas estas herramientas que integran la contabilidad estratégica serán analizadas en diferentes capítulos de esta obra, ya que son excelentes armas que proporcionan a la empresa una mejor posición competitiva; por ello, es necesario profundizar en la razón de ser de cada una de ellas, pero lo más importante es aplicarlas en los procesos de planeación, de toma de decisiones y de control.

L. Retos de la profesión contable y el papel del contralor

La contabilidad crea valor cuando comunica información de la empresa con claridad y objetividad, cuando traduce información compleja en conocimiento clave, con lo que anticipa y crea

oportunidades y diseña caminos de acción para transformar la visión (y misión de la compañía) en realidad.

Crear valor en el futuro implica enfocarse en los resultados deseados, y luego identificar caminos que habrán de seguirse hoy para llegar a la meta establecida.

Es interesante analizar las diferentes variables o fuerzas que afectan a la profesión contable en la actualidad, con el propósito de generar una serie de retos a los cuales se habrá de responder para que la profesión contable cree valor a la sociedad:

- **Competencia no contable** La competencia no contable, que no la rigen los estándares ni códigos éticos de la profesión, está creciendo en forma alarmante.
- **Menos contadores públicos** El número de estudiantes y de aspirantes a nivel universitario que optan por la carrera de contador público va en descenso.
- **Mundo sin fronteras** Conforme el mundo va eliminando sus fronteras, el mercado demanda servicios y consultorías más complejas y a tiempo real, lo cual presenta un sinnúmero de oportunidades para que los contadores públicos expandan sus habilidades, capacidades y servicios.
- **Avances tecnológicos** La tecnología continuará retando y moldeando nuestro estilo de vida, nuestros patrones de trabajo, nuestra experiencia educativa, y las técnicas y estilos de comunicación. La tecnología reescribirá las reglas de los negocios, dejando atrás a quienes no la adoptan y se integran efectivamente a ella.
- **Presión para transformar la función de finanzas** de un proveedor de información en la de un socio que permita consolidar y asegurar la permanencia de los negocios a largo plazo.
- **Cambio en la percepción del valor** que generan las diferentes actividades de la profesión contable. El valor percibido de algunas de las actividades típicas de la profesión (contabilidad, auditoría e impuestos) va reduciéndose en forma paulatina.
- **Necesidad urgente de liderazgo** Las empresas realizan negocios en un mundo en donde el comercio es global, basado en tecnología, prácticamente instantáneo y cada vez más virtual. El liderazgo que las empresas precisan tanto de los consultores externos como internos requiere nuevas formas de ver las cosas, nuevas habilidades y una agilidad extraordinaria.
- **Sustitución por la tecnología** Muchas de las habilidades tradicionales y esenciales del contador público están siendo reemplazadas cada vez más por herramientas tecnológicas que cambian a pasos agigantados.

En el nuevo siglo, los requisitos que se están demandando de la contabilidad son los siguientes:

- Capacidad de innovación para enfrentar los retos en el mercado y la economía.
- Nueva gama de servicios que apoyen la toma de decisiones de los negocios.
- Creatividad e innovación para enfrentar el ambiente cambiante y así poder responder a los retos del futuro.
- Generación de herramientas financieras y no financieras que ayuden a los procesos organizacionales de la empresa.
- Flexibilidad en la generación de reportes para poder adaptarse a los retos y oportunidades que enfrenta la empresa.

Como vemos, estos retos lejos de amenazar la profesión contable, representan detonadores para enriquecerla y consolidarla.

Toda organización tiene una razón de ser; esto es, produce y vende un bien o servicio. Las áreas que se dedican a ello son consideradas funciones de línea. Las que se ocupan de lograr que los departamentos de línea sean eficientes son conocidas como departamento *staff* o de servicio, ya que son especialistas en su rama y tienen la facultad de aconsejar a los diferentes departamentos de la línea.

Dentro de los departamentos de servicio se encuentra la función de contraloría, encabezada por el contralor, quien tiene autoridad sobre sus subordinados de línea; pero en lo referente a los demás departamentos sólo tiene autoridad de consejo y ayuda respecto a las funciones de planeación, control administrativo y toma de decisiones.

El campo de acción del contralor depende del tipo de empresa de que se trate. Además, es necesario aclarar que el contralor es responsable de la información y de que la contabilidad administrativa cumpla su función.

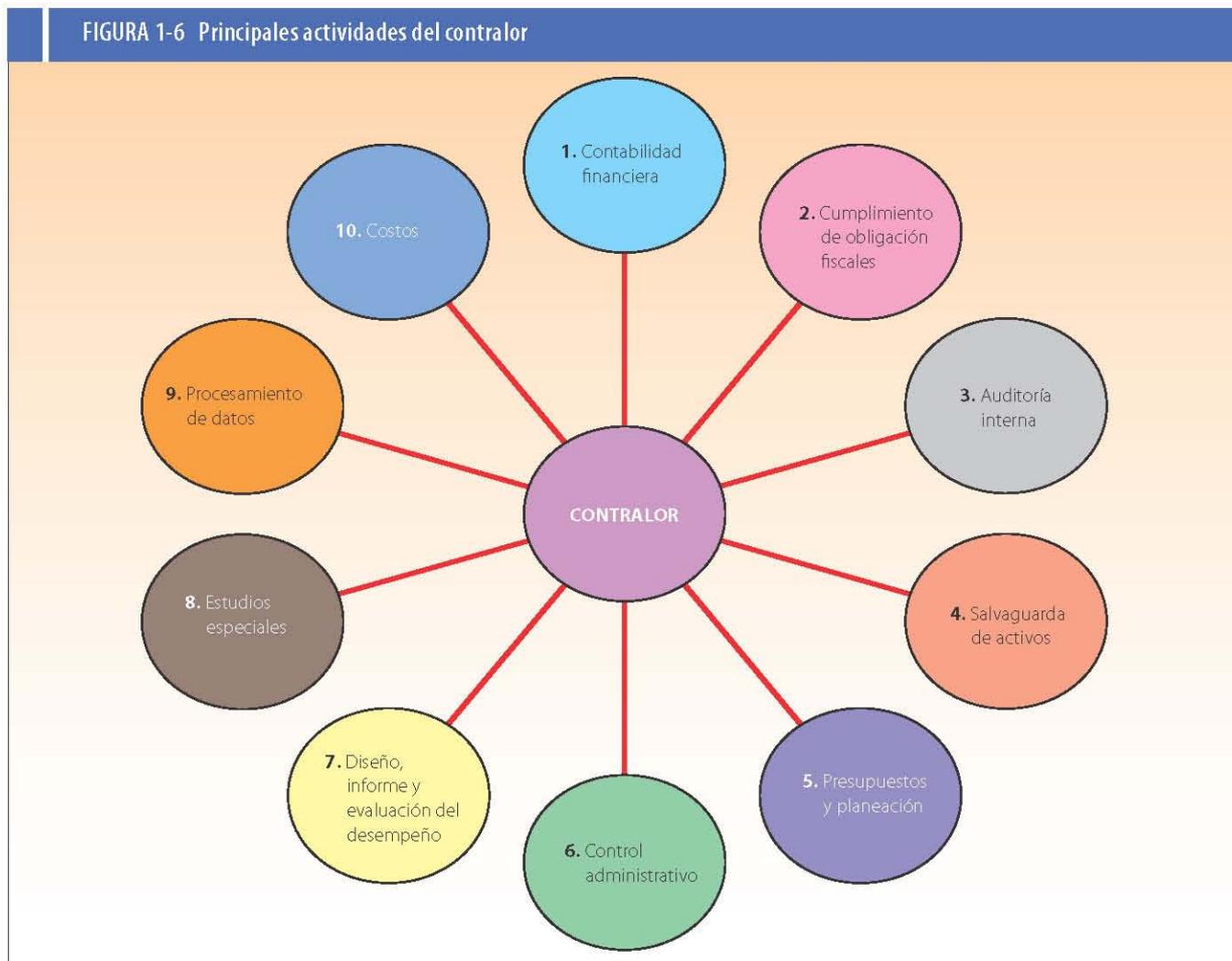
En la organización, el contralor depende del director de finanzas, aunque en ocasiones puede estar subordinado al director general. Las actividades principales que desarrolla se muestran en la figura 1-6.¹⁰

Entre las actividades anteriores quedan comprendidas las que integran la contabilidad administrativa, principalmente los últimos seis (puntos 5 al 10).

Se puede decir que el contralor es como el copiloto de la dirección general cuya función es llevar a la empresa al logro de sus fines.

En la actualidad, el papel del contralor es cuestionado profundamente a la luz de la cultura de calidad que predomina en el mundo occidental. Éste es un mundo de compradores, no de vendedores; se debe producir lo que el cliente quiere, no lo que se cree que quiere. Este cuestionamiento pretende hacerle llegar a los contralores el mensaje de que los reportes financieros y administrativos que generan deben estar en función de las necesidades de los usuarios a los que sirven, es decir, hay que ir con ellos para ver qué es lo que requieren, no seguir produciendo informes que se cree que les van a servir y que sólo provocan un divorcio entre el contralor y el usuario. La contabilidad administrativa debe estar permeada de esta filosofía, si

FIGURA 1-6 Principales actividades del contralor



¹⁰ Horngren T., Charles, *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N. J., 1977, p. 53.

es que quiere cumplir con su cometido; de otra manera estará condenada a desaparecer por no satisfacer a sus clientes, ya que ellos son los que habrán de determinar el tipo de reportes que necesitan de acuerdo con sus necesidades.

■ M. El comportamiento ético en la toma de decisiones¹¹

La sociedad se halla en una constante transformación. Vivimos un vertiginoso ritmo de crecimiento y de desarrollo global. La era tecnológica y científica va provocando un progreso acelerado y cambios constantes en las características generales de nuestro mundo contemporáneo. De hecho, quizás la primera característica sea esa constante transformación. Este dinamismo, a su vez, cuestiona determinados comportamientos, que parecían inmutables y que exigen ser replanteados a la luz de la ética. Como vemos, no es correcto afirmar que por definición la globalización es mala, ello depende de la manera en que ésta se desenvuelva. Si la justicia y la equidad son los criterios que privan en ella, la globalización, lejos de perjudicar a la humanidad, será de gran beneficio para ella.

La globalización desde un punto de vista económico, en vez de llevar a una mayor unidad al género humano, amenaza con seguir una lógica que margina a los más débiles y aumenta el número de los pobres. Sin embargo, pensar en detener la globalización sería iluso, por ello es necesario que este proceso globalizador promueva la justicia y la equidad entre los seres humanos. El renunciar a este reto implicaría adjudicarle a la globalización el adjetivo de inmoral.

La ausencia de un comportamiento ético ha provocado que tengamos una gran desigualdad entre los diferentes países; por ello se afirma que “en el mundo de hoy no basta limitarse a la ley del mercado y su globalización: hay que fomentar la solidaridad evitando los males que se derivan de un capitalismo que pone al lucro por encima de la persona y la hace víctima de tantas injusticias. Un modelo de desarrollo que no tenga presente y no afronte con decisión esas desigualdades, no podrá prosperar de ningún modo”.

Una economía orientada por la ética no debe verse como un simple sueño, sino como una exigencia histórica para lograr que la paradoja de tanta pobreza en medio de tanta riqueza pueda realmente superarse y se construya un desarrollo pujante, sustentable y equitativo.¹²

El premio Nobel de Economía Amartya Sen afirma: “Los valores éticos de los empresarios y los profesionales de un país son parte de sus recursos productivos.” Si son a favor de la inversión, la honestidad, el progreso tecnológico, la inclusión social, serán verdaderos activos; si en cambio predominan la ganancia rápida y fácil, la corrupción, la falta de escrúpulos, bloquearán el avance.

Hay un reclamo de ética en el mundo. La opinión pública exige en las encuestas y en todos los canales posibles comportamientos éticos en los líderes de todas las áreas; y que temas cruciales como el diseño de políticas económicas y sociales y la asignación de recursos estén orientados por criterios éticos.¹³

Contrariamente a este sentir, las visiones económicas predominantes tienden a desvincular ética y economía. Sugieren que son dos mundos diferentes con sus propias leyes, y que la ética es un tema para el reino del espíritu. Esta forma de pensar que margina los valores morales parece haber sido una de las causas principales del “vacío ético” en el que se han precipitado diversas sociedades latinoamericanas. La idea de que los valores no importan mayormente en la vida económica práctica ha facilitado la instalación de prácticas corruptas que han causado enormes daños.¹⁴

¹¹ Hilton, Ronald W., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, Nueva York, 1990, pp. 17 y 18.

¹² Kliksberg, Bernardo, “Más ética, más desarrollo”, *Temas*, 4a. ed., Buenos Aires, 2005, p. 13.

¹³ *Ibid.*, p. 20.

¹⁴ *Idem.*

El papa Juan Pablo II hizo referencia al cuestionamiento de la supuesta dicotomía entre ética y economía. Señaló repetidamente que es imprescindible volver a analizar la relación entre ambas; de manera tal que la ética jamás debe ser ajena a la economía, sino antes bien, debe orientarla y regularla.

Es un grave error creer que la ética no tiene que ver nada en las decisiones de los negocios y de la economía; al contrario, la ética debe orientar y regular dichas decisiones para lograr unas relaciones más humanas, más solidarias, que lleven al ser humano no sólo a su realización personal, sino también a que apoyen la realización comunitaria.

Hacer a un lado la ética de los negocios tiene graves consecuencias. Esto lo hemos visto en empresas que son propiedad del público inversionista, como el caso de Enron. Esta empresa llegó a ubicarse como la séptima empresa más grande de Estados Unidos, empleaba a más de veinte mil personas. En diciembre de 2001 se declaró en bancarota, después de que las autoridades descubrieron que había falseado sus reportes financieros para elevar las utilidades y esconder deudas por más de mil millones de dólares; este derrumbe de la compañía provocó pérdidas superiores a los 60 000 millones de dólares a miles de inversionistas y causó que unos 5 600 trabajadores perdieran su empleo y sus fondos de pensiones. A finales de 2006, quien fuera presidente y director general fue declarado culpable de fraude y conspiración, y condenado a 24 años de prisión. El juez, al dictar la sentencia, afirmó lo siguiente: “Sus crímenes han impuesto a cientos, si no es que a miles de víctimas, a una condena perpetua en la pobreza.”

Al igual que Enron, otras compañías muy importantes llevaron a cabo acciones similares, se administraron sin ética y las consecuencias fueron grandes. La figura 1-7 señala algunos de estos casos.

La anterior situación también sucede en organizaciones de servicios profesionales, como fue el caso del despacho Arthur Andersen, que era el despacho auditor de Enron. Esta firma de contadores y consultores tenía más de cien años de existir y con una gran presencia en el mundo de los negocios. Desgraciadamente, un error de unos cuantos socios derrumbó a toda la firma a nivel mundial. También en nuestro país, donde más de 90% son empresas familiares, son incontables las familias que se han dividido y desunido por la falta de ética de alguno de sus miembros ya sea que ocupen puestos directivos o en su papel de accionistas.

Ante este panorama, nos preguntamos: ¿qué fue lo que falló? La mayoría de los ejecutivos de Enron eran egresados de las mejores escuelas de negocios de Estados Unidos; su educación para administrar era excelente. Eran de los ejecutivos mejor pagados de Estados Unidos. Entonces, ¿qué pasó? Evidentemente que hubo una falla ética de grandes proporciones, pero

FIGURA 1-7 Acciones no éticas de diversas compañías

Empresa	Acciones no éticas
WorldCom	Fraude por 3 800 millones de dólares y préstamos al director general ejecutivo de la firma, lo cual orilló a la compañía a la quiebra.
Xerox	Utilidades exageradas en la contabilidad por 1 400 millones de dólares.
Health South	Fraude por 1 400 millones de dólares y manipulación de la información del estado de resultados y del balance general.
ImClone	Cargos en contra del director general ejecutivo por vender acciones de la compañía contando con información privilegiada.
Ford	Tres mil millones de dólares por tener que retirar del mercado camionetas Explorer defectuosas.
Diversas firmas de banca de inversión de Wall Street, entre ellas Merrill Lynch, Citibank y CSFB	Pago de 1 400 millones de dólares para finiquitar reclamaciones por manipulación en la asesoría a los inversionistas y, después, litigio civil.

no sólo de los individuos; la falla principal fue culpa de la empresa, por no existir en ella una cultura ética. Es triste contemplar que muchas escuelas de negocios ponen poco interés en la formación ética de sus estudiantes; por lo que, con frecuencia, esta disciplina se enseña muy poco y de una manera superficial; lo que agudiza esta situación es que en cambio se enseña lo importante que es ganar dinero, y poco o nada se desarrolla la responsabilidad ética y social de los futuros directivos.

Un estudio del Aspen Institute en 2 000 graduados de las principales escuelas de negocios de Estados Unidos examinó la actitud de los estudiantes cuando ingresaban al MBA, al terminar el primer año y al graduarse. Su perfil ético en lugar de mejorar se deterioraba crecientemente. En otras investigaciones se preguntó a los estudiantes qué harían si pudieran realizar un acto ilegal que podría reportarles a ellos o su compañía un beneficio de 100 000 dólares, y hubiera 1% de posibilidad de que fueran descubiertos y la pena fuera de un año de prisión. Más de un tercio contestó que lo llevaría a cabo.¹⁵

Ante este panorama, las principales reclutadoras de ejecutivos han cambiado sus criterios en cuanto a la selección de directivos. La encuesta *The Wall Street Journal/Harris* dice que 84% de los reclutadores manifiesta que la ética personal y la integridad son ahora atributos muy importantes para elegir directivos. Muchos fueron más allá diciendo que no pensaban entrevistar a quienes hubieran trabajado en Enron o en Arthur Andersen. Algunos reclutadores dicen que están dando preferencia a egresados de escuelas de negocios religiosas que tienen formación ética, como Notre Dame y Brigham Young University.¹⁶

Hoy más que nunca la sociedad está cansada de ver cómo cada día los seres humanos no nos comportamos éticamente y cómo esta situación ha provocado tantos males a la sociedad. En los campos en que más urge actuar en forma ética están el de la economía y el mundo de los negocios. Estamos seguros de que si en ambos campos “economía y negocios” se actuara éticamente, tendríamos un mundo más justo y digno para todos.

Es frecuente escuchar la frase “los negocios son negocios”; por lo tanto, la ética no tiene nada que hacer en este campo. Tal afirmación es un error, porque la ética se origina en la naturaleza humana, que posee criterios para actuar correctamente; y si a las empresas las integran personas, sería utópico querer suprimir en los hombres la gran responsabilidad de actuar éticamente tanto en la empresa como en la economía, a la hora de tomar decisiones. Quizá nos preguntemos: ¿por qué los seres humanos, si tenemos en nuestra naturaleza la capacidad de discernir entre el bien y el mal, no actuamos correctamente? La respuesta no se hace esperar: se nos ha dotado con el don de la libertad, y por ello en muchas ocasiones, a pesar de saber que es incorrecta tal o cual decisión, optamos por ella debido a que nos dejamos llevar por criterios equivocados.

Los valores éticos deben darse en la familia, ahí es donde los seres humanos aprendemos a comportarnos correctamente ante las diferentes circunstancias que nos depara la vida. Si los valores no se dan en la familia, será muy difícil que las escuelas, colegios y universidades asuman dicha responsabilidad, pues éstas juegan un papel subsidiario, es decir, su labor principal debe orientarse a fortalecer dichos valores. Ésa es la explicación principal de por qué un país como Finlandia es el líder mundial del Instituto de Transparencia Internacional, no tiene corrupción y lo mismo sucede con el bloque de países nórdicos (Noruega, Suecia, Islandia y Dinamarca). Es importante la responsabilidad de las universidades donde se preparan los directivos. Por otra parte, en las escuelas de negocios no sólo se debe hacer énfasis en no caer en corrupción, sino que a los estudiantes se les debe inculcar el compromiso de promover el concepto de empresas socialmente responsables, en las organizaciones donde trabajarán. Este concepto se ha ido ampliando cada día más ante las exigencias de la sociedad civil de los países desarrollados, lo cual conlleva a que una empresa se administre éticamente en relación con los consumidores y con quienes trabajan en ella, respetando su dignidad; por otro lado, se debe respetar y cuidar el medio ambiente; y por último, la empresa debe involucrarse en

¹⁵ *Ibid.*, p. 199.

¹⁶ *Idem.*

programas de apoyo a la comunidad donde opera. En la actualidad, la sociedad demanda un mayor número de empresas socialmente responsables.

Como hemos comentado, es fundamental el papel que debe jugar la educación en todos los ámbitos y particularmente en las universidades en la promoción de los valores éticos. Las nuevas generaciones de profesionales deben prepararse a fondo en sus responsabilidades éticas. Ello es crucial en profesiones decisivas para el desarrollo, como las de los administradores, contadores, economistas y otras afines. Así, entre otros aspectos, los especialistas en ciencias de la administración deberían ser formados para impulsar un avance en las prácticas de responsabilidad social empresarial, muy limitadas todavía en nuestros países. No se trata de dictar una materia más que se llame ética, para calmar la conciencia. La enseñanza de la ética debe darse, a través de diferentes actividades académicas y extra académicas, en todas las clases del currículo, y no solamente en una clase de ética.

Los contadores deben velar por la protección de los intereses de la comunidad garantizando confiabilidad y transparencia total en la información tanto en el área pública como privada. Los economistas deben generar una economía que enfrente las tremendas exclusiones actuales, como el empobrecimiento infantil, la destrucción familiar a consecuencia de la pobreza y el desempleo, la marginación de los jóvenes, etcétera.¹⁷

Si en verdad queremos un desarrollo integral sustentable, necesitamos recuperar los principios y criterios éticos, para que éstos normen la toma de decisiones cotidianas en las empresas y en el sector público. Estos principios y criterios son los únicos que pueden asegurarnos un buen desarrollo social.

Hoy más que nunca, la sociedad demanda un servicio profesional, apoyado profundamente en la ética, de tal manera que la información que se genere siempre cumpla con el atributo de objetividad, para que los usuarios puedan confiar en ella en la toma de decisiones. Por ello, creemos relevante enunciar las principales actitudes éticas que deben tener quienes proveen información sobre las organizaciones.

1. Competencia

- 1.a. Implica estar atento a las innovaciones en el campo de la contabilidad administrativa y dominar con profundidad las tecnologías propias de este campo del conocimiento.
- 1.b. Trabajar de acuerdo con las leyes o demás regulaciones que deben respetarse, sobre todo en el proceso de toma de decisiones.
- 1.c. Las recomendaciones que el contador sugiera deben basarse en un análisis claro y profundo de la información.

2. Objetividad

- 2.a. Para lograr la confianza de los usuarios, es fundamental proporcionar información objetiva.
- 2.b. Proporcionar toda aquella información que se considere pertinente, debido a que puede influir en tomar tal o cual alternativa.

3. Integridad

- 3.a. Mantenerse imparcial ante discrepancias e intereses particulares que pudieran afectar a la empresa, según la decisión que se tome.
- 3.b. Aceptar y comunicar cuando se tienen determinadas limitaciones profesionales en ciertos campos del conocimiento, de tal forma que se consulte a un experto para tener una información más completa para tomar decisiones.

¹⁷ *Ibid.*, p. 21.

- 3.c. Comunicar cualquier información favorable o desfavorable a los que deben tomar las decisiones.
- 3.d. Poner de manifiesto cualquier actitud o actividad que se esté desarrollando que puede afectar a la empresa, en cualquiera de las áreas que apoya la contabilidad administrativa.

4. Confidencialidad

- 4.a. Debe mantener en secreto toda información a la cual tenga acceso durante su trabajo, a no ser que se le autorice comunicarla.
- 4.b. Nunca deberá utilizar la información obtenida durante su trabajo para beneficio personal o de terceras personas.
- 4.c. El responsable debe asegurarse de que los colaboradores y subordinados que trabajen con él mantengan la información confidencial, y que de ninguna forma la utilicen en perjuicio de la empresa.

■ N. Perspectiva histórica de la contabilidad administrativa

La mayoría de los procedimientos utilizados actualmente para la determinación del costo de un producto y los de contabilidad administrativa fueron desarrollados principalmente entre 1880 y 1925. Curiosamente, muchos de los primeros adelantos (hasta casi 1914) se referían al costeo de productos —obtener la rentabilidad de la firma por producto y utilizar esta información para la toma de decisiones—. Sin embargo, para 1925 el enfoque principal estaba sobre el costeo de los inventarios.¹⁸

Los reportes financieros se convirtieron en la fuerza motora para el diseño de la contabilidad de costos. Los administradores y las empresas estaban deseosos de aceptar un costeo promedio puesto que no consideraban necesario información más detallada acerca de productos individuales. Esto era razonable si la compañía producía bienes o servicios relativamente homogéneos que consumieran recursos a la misma tasa; más aún, conforme algunas empresas fueron diversificando sus productos con la consecuente necesidad de tener un sistema de costeo más detallado, el establecimiento de un mejor sistema de información quedaba fuera del alcance de las empresas debido al alto costo que implicaba. Para muchas compañías, el costo por tener un mejor sistema de costeo era aparentemente mucho más alto que los beneficios que se podían esperar de él.

Con el florecimiento industrial posterior a la Segunda Guerra Mundial, las empresas comenzaron a prestar especial atención a los procesos de planeación, toma de decisiones y control administrativo y se desarrollaron técnicas y herramientas que permitieran al administrador llevar a cabo tales procesos. Junto con los costos, herramientas como los presupuestos, el análisis marginal y posteriormente los sistemas de control administrativo formaron lo que hoy se conoce como contabilidad administrativa.

Durante las décadas de 1950 y 1960 se realizaron algunos esfuerzos por mejorar la utilidad de los sistemas convencionales de costeo. Los usuarios discutían las limitantes que tenía el utilizar un sistema diseñado para preparar reportes financieros. Los esfuerzos por mejorar estos sistemas, sin embargo, se centraban esencialmente en hacer de la contabilidad financiera una fuente útil para los usuarios más que en crear un nuevo banco de información y procesos aparte del de hacer reportes para el exterior.

Durante las últimas dos décadas del siglo xx se hizo patente que las prácticas tradicionales de contabilidad administrativa no satisfacían ya las necesidades de la administración, debido

¹⁸ Hansen, Don y Mowen, Maryanne, *Management Accounting*, 5a. ed., Prentice-Hall, Estados Unidos, p. 9.

a que resultaban obsoletas e inútiles la mayoría de las veces para el nuevo ambiente de negocios que reclamaba un sistema de costeo más confiable, así como un sistema de información más preciso para poder aumentar la productividad y reducir los costos de las empresas. En respuesta a esta obsolescencia, se han hecho esfuerzos importantes para desarrollar un nuevo sistema de contabilidad administrativa, que esté acorde con los requisitos que exige la globalización actual.

Hoy, se han desarrollado técnicas para responder a las demandas de información de las empresas, como la inclusión de los sistemas de información para los procesos de planeación, toma de decisiones y control administrativo. En cuanto a costos, nuevas filosofías han adquirido relevancia, como son la teoría de restricciones, la cadena de valor y el costeo meta (*target costing*). Todos estos métodos se discutirán más ampliamente en capítulos posteriores.



Caso Estéreo Mac

Estéreo Mac produce complicados circuitos para amplificadores de sonido estéreo, los cuales se venden principalmente a grandes fabricantes de componentes, y cualquier sobrante de la producción se vende a pequeños fabricantes con un importante descuento. El segmento del mercado de fabricantes parece ser muy rentable.

Un problema muy común que ocurre durante la fabricación de los productos es un “desplazamiento” ocasionado por no mantener los niveles de calor exactos durante el proceso de producción. Con este desplazamiento, los rechazos de un programa de verificación a 100% pueden reprocesarse hasta niveles aceptables. Sin embargo, en un reciente análisis de quejas de clientes, Gabriel Mijares, quien es el contador de costos, y el ingeniero de control de calidad comprobaron que el reproceso normal no logra que los circuitos adquieran la calidad estándar. Un muestreo comprobó que alrededor de la mitad de los circuitos reprocesados fallarán después de un largo tiempo de operación con el amplificador en alto volumen. Se realizaron investigaciones que muestran que la incidencia de fallas en los circuitos reprocesados será alrededor de 10% (desde uno a cinco años) durante la operación.

Desafortunadamente no hay forma de determinar cuáles circuitos reprocesados fallarán, debido a que las verificaciones no detectan este problema. Se podría cambiar el sistema de procesamiento para corregir el problema, pero el análisis de costo-beneficio para el cambio sugerido muestra que ello no es factible. El analista de la compañía Estéreo Mac ha señalado que si no se corrigen las fallas este problema tendrá una repercusión muy fuerte sobre la reputación de la compañía y la satisfacción de los clientes. En consecuencia, el consejo directivo considera que este problema tendrá graves implicaciones negativas sobre la rentabilidad de la compañía.

El señor Mijares ha incluido las fallas del circuito y el problema del reprocesamiento en el informe que presentará en la próxima reunión de la junta directiva. Debido a la probable repercusión económica, Mijares ha seguido la práctica acostumbrada de hacer resaltar este tipo de información. Después

de revisar los informes que serán presentados, el gerente de la planta y sus asesores se molestaron y le enseñaron al contralor que debería tener más cuidado con su personal. “No podemos molestar al consejo con esta clase de información. Dígale al señor Mijares que baje un poco el tono de su informe. Quizá podamos estudiarlo en esta reunión y tener algún tiempo para trabajar en él. Las personas que adquieren estos sistemas baratos y los usan con un volumen tan alto no deben esperar que duren para siempre.”

El contralor llamó a su oficina al señor Mijares y le dijo: “Gabriel, tendrás que modificar las cosas. En la presentación verbal puedes referirte brevemente a las posibles fallas de los reprocesos, pero no debes mencionarlas ni resaltarlas en el material que se envía previamente por correo a los miembros del consejo.”

El señor Mijares cree que si sigue las órdenes del contralor, estará malinformando sobre una probable pérdida de utilidades. Mijares discutió el problema con el ingeniero de control de calidad quien simplemente le comentó: “Ése es tu problema, Gabriel.”

Se pide:

1. Mencione las consideraciones de carácter ético que debe aplicar Gabriel Mijares al decidir cómo se debe proceder en este asunto.
2. Explique las responsabilidades éticas que deben asumir en esta situación.
 - a) El contralor.
 - b) El ingeniero de control de calidad.
 - c) El gerente de planta y sus asesores.
3. ¿Qué debe hacer Gabriel Mijares en esta situación? Explique su respuesta.



Problema-solución

Problema 1

Señale si las siguientes descripciones se refieren a la contabilidad administrativa (CA) o a la contabilidad financiera (CF):

- a) Sus principales usuarios están en varios niveles de la organización.
- b) Se orienta hacia el futuro: uso formal de presupuestos.
- c) Restringida por los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d) Presenta reportes resumidos: no se preocupa por detalles de la empresa, productos, departamentos, etcétera.
- e) Se complementa con la economía, estadística, finanzas, etcétera.

Problema 2

Señale a qué norma de conducta ética —competencia, confidencialidad, integridad u objetividad— se refieren las siguientes acciones:

- a) El administrador tiene la responsabilidad de rechazar cualquier regalo o favor que pueda tener influencia en sus acciones.
- b) Mantener un nivel apropiado de competencia profesional por medio del continuo desarrollo de sus conocimientos y habilidades.
- c) Comunicar la información con justicia y objetividad.
- d) No utilizar información confidencial para obtener ventajas, ya sea personalmente o a través de terceros.
- e) Preparar reportes completos y claros, y además ofrecer recomendaciones después del análisis apropiado de la información relevante.



Questionario

- 1-1 ¿Qué implica para una empresa lograr el liderazgo en costos?
- 1-2 ¿Por qué es importante lograr una diferenciación para ser competitivo?
- 1-3 ¿Qué papel desempeña la cadena de valor para ser competitivo?
- 1-4 ¿Cómo pueden ayudar a competir mejor las actividades de valor primarias?
- 1-5 Explique de qué forma las herramientas de contabilidad administrativa ayudan a determinar la estrategia competitiva de una empresa.
- 1-6 ¿Por qué la contabilidad administrativa es importante para la organización?
- 1-7 Defina qué se entiende por contabilidad administrativa.
- 1-8 Defina la contabilidad financiera.
- 1-9 Explique cuatro diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa.
- 1-10 Explique dos similitudes entre la contabilidad financiera y la administrativa.
- 1-11 Defina planeación.
- 1-12 ¿En qué tipo de planeación se hace más necesaria la ayuda de la contabilidad administrativa? ¿Por qué?
- 1-13 Defina control administrativo.
- 1-14 ¿Cuáles son algunas de las herramientas de la contabilidad administrativa que ayudan a realizar un buen control administrativo?
- 1-15 Defina contabilidad estratégica.
- 1-16 Explique dos herramientas de la contabilidad estratégica.
- 1-17 Mencione las principales tendencias que han propiciado cambios en los sistemas de información para lograr una adecuada toma de decisiones.
- 1-18 Explique dos hechos que motivaron el desarrollo de la contabilidad administrativa.
- 1-19 Enumere los cinco objetivos de la contabilidad administrativa.
- 1-20 ¿Cuál es el objetivo del control total de calidad?
- 1-21 ¿Cómo una empresa logra saber que los productos o servicios que ofrece satisfacen plenamente al cliente?
- 1-22 Mencione la principal ventaja del sistema de manufactura justo a tiempo.
- 1-23 ¿Cómo han ayudado los desarrollos tecnológicos a los sistemas actuales de información?

- 1-24 Explique por qué los sistemas tradicionales de información no están respondiendo a las necesidades actuales de información.
- 1-25 Mencione tres diferencias entre los sistemas de información tradicionales y los sistemas contemporáneos.
- 1-26 ¿Qué ventajas ofrecen los sistemas de información contemporáneos?
- 1-27 ¿Por qué se está cuestionando actualmente la función del contralor?
- 1-28 ¿Cuáles son las principales actividades que realiza un contralor?
- 1-29 ¿Cuáles son las cuatro aptitudes éticas del contador que provee la contabilidad administrativa?
- 1-30 ¿Por qué es importante que los profesionales actúen éticamente?



Problemas

- 1-1 A Hugo David de Alba, un competente ingeniero en sistemas, le informaron que iba a ser ascendido a subgerente de producción. De Alba se sintió entusiasmado pero intranquilo. En particular sus conocimientos de contabilidad eran escasos. Había tomado un curso de contabilidad financiera pero no había tenido contacto con la contabilidad administrativa que sus superiores estimaban útil. De Alba se propuso inscribirse tan pronto como fuera posible en un curso de contabilidad administrativa. En tanto, le pidió a Gloria Ramírez, asistente del contralor, que le informara sobre tres o cuatro de las principales diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa incluyendo algunos ejemplos concretos.

Se pide:

Como asistente del contralor, prepare una respuesta por escrito al señor De Alba.

- 1-2 Explique cuáles objetivos de la contabilidad administrativa están incluidos en cada una de las siguientes actividades. En algunos casos pueden estar involucrados varios objetivos.
1. Desarrollo de sistemas de incentivos para los gerentes de varias oficinas.
 2. Determinar el costo de producción de una guitarra.
 3. Manejo de inventarios de radiograbadoras en una tienda electrónica.
 4. Estimar los siguientes costos en una empresa:
 - a) Sueldos del personal en el área de servicio.
 - b) Impuestos sobre la propiedad.
- 1-3 Todos los administradores necesitan información exacta y oportuna para operar sus negocios. Señale cuál de las siguientes acciones administrativas requiere información preparada por un contador y por qué.
- a) La decisión de incrementar el precio de venta de un producto.
 - b) La decisión de incrementar los gastos de publicidad.
 - c) La decisión de comprar una nueva pieza para una maquinaria, tecnológicamente más avanzada.
 - d) El control de los desperdicios de materia prima en los procesos de producción.
 - e) Medir las funciones del administrador de ventas.
 - f) El plan de las actividades de operación para el próximo año.
- 1-4 Existen similitudes y diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa. Señale en cada caso de las siguientes descripciones si se refieren a la contabilidad administrativa (CA), a la contabilidad financiera (CF) o a ambas (AF).
- a) Incluye todas las normas que regulan la contabilidad y reporta información a varios usuarios externos. _____
 - b) Usa información contable sobre ingresos y gastos. _____
 - c) Beneficia, día a día, a las personas responsables de las operaciones de un negocio, para tener un mayor control. _____
 - d) Utiliza datos como cantidad de gramos (materia prima), desperdicios de material, número de quejas de clientes, número de órdenes para cambiar el diseño del producto, etcétera. _____
 - e) Unidades de medida en pesos históricos. _____
 - f) Utiliza medidas monetarias en los reportes que presenta. _____
 - g) Prepara reportes siempre que se necesiten. _____

1-5 Existen varias definiciones de contabilidad administrativa. Se presentan las siguientes:

- Proceso de identificación, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de información financiera usado para la planeación, evaluación y control de la organización. Además, comprende la preparación de reportes financieros para accionistas, bancos, hacienda, etcétera.
- Aunque generalmente está sujeta a la contabilidad financiera, la contabilidad administrativa comprende una amplia parte del proceso del sistema de información. Trata con diferentes unidades de medida y produce una variedad de reportes diseñados para propósitos específicos. Comprende el pasado, presente y futuro. Incluye planeación a corto y largo plazos, determinación del costo, control de actividades y valuación de objetivos y programas de desempeño, y provee información básica para tomar decisiones.

Se pide:

- a) Compare estas dos definiciones de contabilidad administrativa.
 - b) Explique si es posible distinguir el punto en el cual termina la contabilidad financiera y empieza la contabilidad administrativa.
- 1-6 Recientemente, usted tuvo una cena con cuatro financieros, los cuales asistieron a un seminario de nuevas herramientas administrativas y métodos para mejorar la operación de una empresa. Durante la cena, ellos proporcionaron información acerca de la operación de sus compañías. Fragmentos de la conversación que se efectuó durante la cena son presentados abajo. En cada uno, señale si se describe lo siguiente y por qué:

Administración basada en actividades (ABC).

Sistema de manufactura flexible (FMS).

Justo a tiempo (JIT).

Administración de calidad total (TQM).

PARTE 1:

“Nuestra compañía está interesada en lograr calidad, concentrándose sólo en el proceso de producción. Nosotros procesamos una gran variedad de productos; por lo tanto, se logrará calidad mediante un proceso de producción eficiente que minimice el tiempo de arranque de los productos de similar tamaño y diseño.”

PARTE 2:

“Nosotros creemos que la calidad puede ser alcanzada a través de un cuidadoso diseño del proceso de producción. Sin embargo, tenemos un ambiente en el cual el tiempo del movimiento de materiales, de espera e inspección de materiales y productos es muy reducido. Nosotros reducimos el inventario de compras y uso de materiales en sólo la cantidad necesaria para la producción.”

PARTE 3:

“Ambas propuestas son buenas. Sin embargo, nosotros nos concentramos en el ambiente total de operación. Por lo tanto, tenemos como estrategia preguntar a todos nuestros empleados si sus actividades contribuyen al logro del objetivo de calidad para nuestros productos y nuestros sistemas de producción. Nosotros nos enfocamos en eliminar los productos de baja calidad y reducir los desperdicios e ineficiencias en nuestros actuales métodos de operación.”

PARTE 4:

“Nosotros queremos manejar nuestros recursos eficientemente, analizamos todas las actividades, y las que no añaden un valor agregado a los productos son reducidas o eliminadas.”

- 1-7 Los contadores se encuentran involucrados activamente en el manejo de la empresa. Este proceso incluye realizar estrategias, tácticas y decisiones de operación, para que existan esfuerzos coordinados en toda la organización. Para cumplir con estos objetivos, el contador acepta ciertas responsabilidades que pueden ser identificadas como:
- Planeación.
 - Control.
 - Evaluación del desempeño.
 - Garantizar los recursos desde el punto de vista contable.
 - Reportes externos.

Se pide:

Describa cada una de estas responsabilidades del contador e identifique ejemplos prácticos.

- 1-8 Carlos Perea se encuentra en este momento por adquirir una aplicación que integre los sistemas de inventarios, contabilidad y cuentas por pagar de su empresa. Dos empresas le han hecho una cotización para hacerle un ERP a la medida: por un lado, CTA Software le prepara la aplicación que requiere por una cantidad de 300 000 pesos más una cuota anual durante los siguientes cuatro años de \$12 000 por mantenimiento y actualización del sistema. CTA asegura que con la aplicación que realizará para la compañía del Sr. Perea la migración de los datos contenidos en los sistemas actuales podrá hacerse prácticamente de manera automática y llevar a cabo este proceso corre por cuenta de CTA. La póliza de mantenimiento incluye también cursos de capacitación para los usuarios de la aplicación en la empresa, además de soporte vía telefónica que funciona las 24 horas.

Por otro lado, existe la oferta de Zistec, quien ofrece adaptar alguna de sus aplicaciones de ERP a las necesidades de la compañía del señor Perea. El costo base es de \$150 000 por la aplicación ya existente, más \$70 000 por hacer las adaptaciones que la empresa del señor Perea requiere. Junto con el software, Zistec ofrece una póliza de garantía que incluye mantenimiento y actualización durante tres años, con un costo de \$30 000 por todo el periodo comprendido por la garantía. Además, con un pago único de \$25 000 la empresa tendrá derecho a recibir asesoría gratuita acerca del uso del sistema. La aplicación por el momento no puede migrar automáticamente la información que tiene el Sr. Perea en su sistema actual; sin embargo, el vendedor le asegura que esta utilidad está en desarrollo y a más tardar en seis meses estará lista.

Después de varios días analizando ambas propuestas, el Sr. Perea optó por la oferta de CTA.

Preguntas:

1. ¿Qué estrategia de posicionamiento (diferenciación, enfoque o liderazgo en costos) utilizan CTA y Zistec?
2. Cuando se le preguntó al Sr. Perea por qué había optado por la aplicación de CTA, respondió que percibía un mayor valor agregado de esta compañía que de Zistec. ¿Cuáles pueden ser las causas de esta percepción?

una de las etapas de la cadena de valor. Las organizaciones requieren diseñar, producir, vender, entregar y cobrar, tratando de minimizar el tiempo a fin de aumentar la liquidez, eliminar almacenajes innecesarios, reducir la cobranza vencida, etc., circunstancias que dañan no sólo la liquidez, sino también la rentabilidad pues provocan costos financieros, al pedir prestado para fondear las inversiones que pueden evitarse o que son actividades o procesos que no generan valor.

2. El desarrollo e integración en los sistemas de información

No hay duda de que los sistemas de información se ven afectados por el desarrollo tecnológico, y el papel de la administración no ha sido exento de este impacto. El uso de diferentes aplicaciones computacionales para asistir a los procesos de manufactura y administración adquiere cada día mayor relevancia a través de lo que se denomina tecnología de información (TI).

La información es hoy uno de los principales activos de las compañías y es por ello que las tecnologías de información cumplen un papel fundamental en las operaciones de cualquier organización en la actualidad. Entre las diferentes tecnologías de información, podemos destacar las siguientes:

ERP (*Enterprise Resource Planning*) Es un término que se utiliza para nombrar al amplio conjunto de actividades soportadas por aplicaciones multimódulos que ayudan al administrador a manejar las partes más importantes de su negocio, incluyendo la planeación del producto, compras, monitoreo de inventarios, relaciones con proveedores, servicio al cliente, etc. Entre otros paquetes de ERP se encuentran el Banner y el SAP.

SCM (*Supply Chain Management*) Es la forma en que materiales, información y recursos financieros fluyen a través de un proceso desde el proveedor hasta el cliente final, pasando por el fabricante, el distribuidor y el detallista. Este término involucra la coordinación e integración de estos flujos tanto dentro como entre compañías. En última instancia, la meta de la SCM es la reducción de inventarios. La SCM se auxilia de herramientas como el CAD/CAM (diseño/manufactura asistidos por computadora) y el CAE (ingeniería asistida por computadora).

CRM (*Customer Relationship Management*) Es un término utilizado para nombrar metodologías, software y capacidades de internet tendientes a ayudar a la gerencia en la administración de las relaciones con clientes de una manera organizada. Por ejemplo, la empresa podría crear bases de datos acerca de sus clientes de tal manera que puedan conocer sus necesidades y satisfacerlas con planes y ofertas, así como conocer sus patrones de compra, preferencias, etcétera.

BI (*Business Intelligence*) Es una amplia categoría de aplicaciones y tecnologías utilizadas para recabar información, analizarla y dar acceso a bases de datos para ayudar a los administradores a tomar mejores decisiones. Entre éstos podemos mencionar los sistemas de apoyo a la toma de decisiones.

KM (*Knowledge Management*) Es el nombre de un concepto en el cual la empresa consciente y comprensivamente recaba, organiza, comparte y analiza su conocimiento en términos de recursos, documentos y habilidades de su recurso humano.

CT (*Collaborative Technologies*) Es una serie de herramientas utilizadas para compartir y distribuir información, tomar decisiones a distancia y, en general, permitir que varias partes de una organización interactúen independientemente del tiempo y del espacio, por ejemplo: Lotus Notes.

Estas aplicaciones tienen como misión integrar todas las bases de datos de la empresa de tal forma que los procesos de planeación, de toma de decisiones (tanto operativa como estratégica) y de control administrativo se realicen sobre una misma fuente de información

confiable, útil y actual, y que la forma de presentar tal información pueda adaptarse fácilmente a las necesidades de los usuarios.

3. Herramientas para mejorar la competitividad

A continuación mencionamos algunas de las herramientas con las que cuentan los negocios en la actualidad para mejorar la competitividad, con el fin de ser capaces de crear valor tanto para sus clientes como para sus accionistas y para cumplir con la estrategia del negocio.

Justo a tiempo Este sistema implica elaborar un producto cuando es necesario y en la cantidad demandada por los clientes, lo que conlleva a que también los insumos que se requieren para producirlo o un servicio se tengan en cantidad suficiente y en el momento necesario. Esta técnica permite reducir considerablemente los inventarios, en comparación con los sistemas convencionales. Ello genera una considerable reducción de costos de mantenimiento del inventario, además de alcanzar una mejor organización para comprar, producir, vender y entregar productos. Es una excelente técnica que propicia el mejoramiento continuo. Otra ventaja de esta herramienta consiste en liberar muchos recursos que pueden invertirse en otras partidas, con lo que mejora la rentabilidad de la empresa. Este tema se estudia en el capítulo 4.

Costeo basado en actividades Los sistemas tradicionales de costos consideran que su única misión es determinar correctamente el costo del producto o servicio, ignorando que actualmente lo que demandan los usuarios de costos es información para ver qué se puede hacer para reducirlos, es decir, se requiere un sistema de información que determine qué actividades agregan valor y cuáles no, con el fin de lograr el mejoramiento continuo. Esta herramienta tiene, entre otras, la ventaja de reducir al mínimo el prorrateo de los gastos indirectos de fabricación, así como realizar una identificación de los gastos de administración y venta entre los diferentes clientes, zonas, productos, etc., lo cual permite una correcta toma de decisiones. En el capítulo 3 se profundizará al respecto.

Target Costing Esta herramienta se presenta como una de las que recientemente han tomado mayor relevancia en las empresas en su proceso de costeo. De acuerdo con el *Target Costing*, el precio de un producto o servicio se ve cada vez más influido por el mercado y es, por ende, menos susceptible a cambios por parte de la administración. Por ello, la compañía debe primero analizar cuál es el precio máximo que el mercado estaría dispuesto a pagar por un producto o servicio, y en función de éste determinar cuál sería el costo que dicho producto o servicio debería tener (costo meta) considerando una determinada utilidad deseada. Esta herramienta se complementa con los sistemas de costeo estándar y el costeo basado en actividades, pues más que una mecánica de cálculo, es una filosofía de costeo que busca un costo más acorde a una nueva economía de mercado e, indirectamente, promover la mejora continua y la creatividad para lograr alcanzar los costos meta de la compañía.

El crecimiento del sector de servicios En la economía de un país, el sector primario representa la actividad agropecuaria; el sector secundario se refiere a la actividad de manufactura, y el sector terciario a la de comercio y servicios. Este último sector ha tenido un gran crecimiento y desarrollo en décadas recientes, de tal manera que la mayoría de la población económicamente activa trabaja en él y cada día son más los que lo integran. Ello exige que los responsables de los sistemas de información de costos y administrativos desarrollen sistemas que apoyen la planeación, la toma de decisiones y el control administrativo de las organizaciones que pertenecen a este sector económico.

Los desarrollos tecnológicos de los sistemas de información No hay duda de que los sistemas de información han sido muy afectados por los desarrollos tecnológicos, sobre todo por el uso generalizado de las computadoras personales, que a través de diferentes paquetes y programas permiten a los administradores contar con una gran cantidad de datos clasificados

y presentados de diferentes maneras que facilitan la tarea de administrar las empresas. A su vez, esta tecnología permite eliminar muchos reportes innecesarios, y que en muchas ocasiones son inoportunos por la tardanza para elaborarlos. Hoy, a través de las computadoras personales, se tiene toda la información en tiempos reales.

Otro desarrollo tecnológico relevante es el relacionado con los sistemas integrados de computación para el área de manufactura, lo cual ya se comentó en los párrafos anteriores. En este caso las computadoras se usan como monitor y con ello se logra un buen control de las operaciones de la empresa, ya que permiten a los administradores conocer en cualquier momento qué está pasando en el área de producción, almacenes, embarques, etcétera.

6Sigma El 6Sigma es una filosofía de calidad al extremo que promueve una mejora continua con el fin de eliminar casi absolutamente los defectos en los productos o servicios que la compañía ofrece, y que busca la satisfacción total del cliente en función de procesos productivos y organizacionales casi perfectos (por ejemplo, la empresa que alcanza un 6Sigma implica que ha logrado reducir los defectos a 3.4 por cada millón de productos u operaciones). El 6sigma fue inicialmente enfocado en la manufactura, pero a lo largo del tiempo ha ido adaptándose a compañías de servicio.

El enfoque de funciones cruzadas Ante el entorno competitivo es indispensable que los responsables de generar informes administrativos conozcan muy bien las actividades que se efectúan en una organización: diseño, ingeniería, producción, ventas, distribución, etc., así como la secuencia que tiene que seguir un producto o servicio a través de las diferentes funciones, de tal forma que, al conocer las diferentes actividades que se necesitó desarrollar para que un producto se genere, se pueda determinar correctamente el costo de cada una de ellas. También es necesario precisar cuáles consumen recursos que no agregan valor y que, por lo tanto, deben ser eliminadas. Los reportes deben ser diseñados de acuerdo con estas necesidades.

Reducción del ciclo de vida de los productos Los cambios tecnológicos, aunados a un gusto cambiante del mercado en cuanto a los bienes y servicios que desea, han traído como consecuencia que el ciclo de vida de los productos se vaya acortando cada día más. Esto implica un reto para las empresas, pues ahora el esfuerzo de la organización se encamina no sólo a la innovación en sus productos frente a los de la competencia, sino a la celeridad con que este proceso de innovación llega a manos del cliente. Como ejemplo de esta situación podemos mencionar a la industria de la computación, en donde el ciclo de vida de sus productos (aplicaciones, equipo, etc.) puede presentar modificaciones o mejoras en lapsos que incluso pueden ser menores a un año.

Al acelerarse el ciclo de vida de los productos que fabrican, las empresas se ven en la necesidad de acortar los tiempos de la planeación, la toma de decisiones y el control de las operaciones, y esto pone de manifiesto en muchas ocasiones la necesidad de nuevos sistemas de información, especialmente aquellos relacionados directamente con el proceso de manufactura y el cálculo de costos. Asimismo, se requiere una mayor inversión en las áreas de relaciones con clientes, con proveedores y, sobre todo, en el área de investigación y desarrollo.

Downsizing y outsourcing El ambiente de negocios actual obliga a las empresas a tener una estructura flexible de tal manera que puedan adaptarse rápidamente a las demandas del mercado. Por ende, muchas compañías en la actualidad tienden a reducir al máximo posible su tamaño de tal manera que todos los recursos de la organización (financieros y humanos) sean enfocados a la creación de valor al cliente. El *downsizing* es una estrategia que consiste en reducir lo más posible —o incluso, eliminar por completo— aquellas áreas no estratégicas de la empresa. Como contraparte, el *outsourcing* es una estrategia que permite que la empresa se dedique exclusivamente a su área principal de competencia (o *core competence*) y deje que aquellas actividades que no están directamente relacionadas con el proceso de satisfacción del cliente (y por ende, que no agregan valor a la compañía) sean realizadas por personal externo a la compañía. De esta forma, con el uso del *outsourcing* actividades como contabilidad, sistemas

de información y mantenimiento son eliminadas dentro de la organización para ser realizadas por un externo. Entre las ventajas que tienen estas estrategias encontramos:

- Reducen costos.
- Optimizan la operación de las empresas.
- Permiten atacar con prontitud mercados nuevos.
- Evitan la dispersión de recursos.
- Permite explotar las potencialidades del negocio.

La utilización de internet en los negocios Lo que a principios de la década de 1970 se denominó “la revolución del cliente”, es hoy más patente que nunca. El enfoque de las empresas ha cambiado hacia la satisfacción total del cliente, en una búsqueda constante de simplificar y facilitar que el cliente obtenga lo que pide a la mayor brevedad posible y en el lugar en que lo desee.

La famosa frase de “al cliente lo que pida” se ha extendido a “al cliente lo que pida, como lo pida, donde lo pida y cuando lo pida”. El incremento en la competencia, con el consiguiente aumento en las opciones de compra, han vuelto a los clientes cada vez más exigentes en cuanto a lo que esperan de los productos que les ofrecen las empresas.

Este nuevo ambiente de negocios es propiciado —y auxiliado al mismo tiempo— por el incremento en el flujo de información que está disponible para los clientes. Las telecomunicaciones han hecho posible que cada vez más personas se sensibilicen acerca de lo que pueden esperar —y lo que pueden exigir— de sus proveedores de bienes y servicios.

Es innegable que el avance en las telecomunicaciones ha tenido una explosión en la última década. Nunca como ahora el acceso a la información había sido tan fluido ni tan extensivo a la mayoría del público. El término internet, poco conocido y exclusivo de la industria de las computadoras hasta finales de los ochenta, se ha vuelto parte del lenguaje cotidiano en todo el mundo.

Internet ha traído consigo toda una revolución en la comercialización de productos y servicios. El llamado comercio electrónico, o *e-commerce*, ha cambiado el paradigma de que las empresas deben contar con un local para realizar ventas, puesto que ahora los grandes centros comerciales compiten con tiendas virtuales en donde es posible adquirir casi cualquier producto con sólo ingresar un número de tarjeta de crédito, con el valor agregado de recibirlo en el lugar que el cliente disponga. Líneas aéreas, hoteles, cadenas comerciales e incluso escuelas cuentan ya con venta de bienes y servicios a través de internet.

El comercio electrónico ha traído cambios en la forma de hacer negocios, por ejemplo:

- **Nuevas formas de comercialización** En el comercio electrónico, dado que no existe un vendedor propiamente dicho, la satisfacción del cliente está en buena medida determinada tanto por la calidad del bien o servicio vendido como por el servicio posventa que el proveedor ofrezca al cliente; del mismo modo, las estructuras tradicionales de comercialización cambian, puesto que aspectos como almacenaje, canales de distribución y labor de cobranza, por mencionar algunos, cambian.
- **Medios de pago diferentes al efectivo** Cuando se realiza una transacción a través de internet, los medios de pago generalmente se reducen al uso de tarjetas de crédito (o “dinero plástico”) y transferencias bancarias, por lo que el pago mediante efectivo es casi nulo.
- **Competencia globalizada** En el marco del comercio electrónico, la competencia que enfrenta una empresa se magnifica, puesto que en la mayoría de los casos de comercialización a través de internet un cliente potencial tiene acceso a productos de prácticamente todo el mundo a un precio relativamente similar.

Tal como hace un siglo fueron las ventas por catálogo y, posteriormente, el llamado telemercado, el comercio eléctrico se convierte hoy en una nueva forma para que las empresas hagan llegar a los consumidores finales sus productos en un nuevo ambiente globalizado.

Contabilidad digital En fechas recientes se ha acuñado el término *digital accounting* (contabilidad digital) o *e-accounting*. Esta área de la contabilidad nace a raíz de la nueva forma de hacer negocios y del avance de las tecnologías de información, que permiten realizar transacciones

comerciales de una manera electrónica utilizando internet. En la contabilidad digital, se sustituye el tradicional uso de facturas y recibos en papel para darle paso a documentos virtuales validados digitalmente. Su confiabilidad radica en el manejo de estándares de seguridad que son internacionalmente reconocidos, lo cual garantiza la autenticidad y la integridad de la información y de los comprobantes electrónicos tanto para efectos internos como para fines impositivos. En la actualidad, son muchas las instituciones privadas y gubernamentales que registran total o parcialmente sus transacciones utilizando contabilidad digital.

■ B. Desafíos ante la globalización

Como se ha comentado, el mundo está teniendo cambios sorprendentes derivados de las diferentes fuerzas globales mencionadas previamente, y que en muchas ocasiones rebasan la capacidad de asimilación para determinar los efectos que ello implica.

Lo que definitivamente hay que entender es que las ventajas competitivas sostenibles en el futuro van a depender más de nuevas tecnologías de proceso que de nuevas tecnologías de producto. Las ventajas competitivas basadas en la inteligencia humana están reemplazando las ventajas proporcionadas por la naturaleza, haciendo que la educación y las habilidades del personal sean las principales armas competitivas.

Esto lleva a la conclusión de que es fundamental que las empresas seleccionen su estrategia competitiva, la cual consiste en establecer una posición privilegiada y sostenible contra las fuerzas de la competencia del sector industrial en el que se encuentra.

Para lograr una estrategia competitiva, existen dos variables fundamentales:

Primero La utilidad que generan los diferentes sectores industriales muestra que no todos los factores son igualmente importantes. Hay algunos que determinan e influyen en la generación de utilidades. Los cinco factores o fuerzas competitivas que afectan las utilidades son: la entrada de nuevos competidores, la amenaza de sustitutos, el poder de negociación de los compradores, el poder de negociación de los proveedores y la rivalidad entre los competidores existentes. Las cinco fuerzas determinan la capacidad de generar utilidades de las empresas de un sector industrial. En cada industria, el poder de las cinco fuerzas varía y puede cambiar al evolucionar el sector industrial.¹ Las cinco fuerzas afectan el precio, los costos y la inversión. En este tipo de estudios el modelo costo-volumen-utilidad desempeña un papel importante, que se analizará en el capítulo 5.

Segundo Al ubicar la posición de la empresa dentro de su sector industrial, se verá si su utilidad es superior o inferior a la utilidad promedio del sector. Una empresa bien ubicada puede obtener altas tasas de rendimiento, aunque la estructura del sector sea desfavorable y la utilidad promedio sea modesta.²

El que una empresa se ubique bien dentro de su sector depende fundamentalmente de tres factores estratégicos: **el liderazgo en costos, la diferenciación y el enfoque.**

Liderazgo en costos Consiste en que una empresa sea el productor de menor costo en su sector industrial. Puede lograrse a través de economías de escala, tecnología propia, etc. Al alcanzar dicho liderazgo, la empresa obtiene una excelente ventaja competitiva.

Diferenciación Existe cuando una empresa es única en su sector industrial, por tener ciertos atributos que para los compradores son muy importantes, y pone toda su capacidad para satisfacer dichas necesidades. Al lograrlo, esa exclusividad se compensa con un precio superior.³

¹ Porter, Michael E., *Ventaja competitiva*, CECSA, México, 1990, p. 21.

² *Ibid.*, p. 28.

³ *Ibid.*, p. 33.

Enfoque Consiste en la elección de un panorama de competencia estrecho dentro de un sector industrial, lo cual implica seleccionar un grupo o segmento del sector industrial y servirlo en forma exclusiva. La estrategia de enfoque, a su vez, podrá dividirse en dos tipos: enfoque de diferenciación o enfoque de liderazgo en costos (figura 1-2).

Una empresa debe elegir e implantar cualquiera de los tres factores estratégicos para lograr una ventaja competitiva sobre las demás de tal forma que se mantenga en el mundo de los negocios.

La herramienta fundamental para lograrlo es la **cadena de valor**, que divide a una empresa en las actividades discretas que se desempeñan en el diseño, producción, mercadotecnia y distribución del producto. Al analizar dichas actividades así como los eslabones entre ellas se puede detectar una cantidad de áreas de oportunidad para competir; cada una de esas actividades puede contribuir a la posición del costo relativo de las empresas y a crear una diferenciación. No debe olvidarse que la meta de cualquiera de los tres factores estratégicos es crear el valor para los compradores de tal forma que éste exceda el costo de hacerlo.

A través de la cadena de valor integrada por dichas actividades se genera el valor total. Las actividades de valor pueden dividirse en dos tipos: **primarias y de apoyo**.

Actividades primarias Son las implicadas en la creación física del producto, su venta y transferencia al comprador así como la asistencia posterior a la venta, que podrían sintetizarse en actividades de logística interna, operaciones, logística externa, mercadotecnia, ventas y servicio. Cada una de ellas puede ser básica para lograr la ventaja competitiva.⁴

Actividades de apoyo Son las que sustentan las actividades primarias y se apoyan entre sí, proporcionando insumos, tecnología, recursos humanos y varias funciones de toda la empresa. Estas actividades pueden sintetizarse en abastecimiento, desarrollo de tecnología, administración de recursos humanos e infraestructura de la empresa.

Ambos tipos de actividades pueden ser directas o indirectas; las primeras son aquellas que crean valor para el comprador y las segundas hacen que las actividades directas se desarrollen en forma continua.

La clave del éxito consiste en analizar la información o los flujos de información de cada actividad primaria o de apoyo, sea directa o indirecta, así como los diferentes eslabones que los unen para lograr la optimización de los recursos de la empresa así como su mejor coordinación.

En cuanto a las estrategias a utilizar dependiendo de las características de las actividades a realizar en cuanto a su necesidad y creación de valor, encontramos cuatro caminos a seguir: mantener la actividad, eliminar la actividad, reducirla al máximo o dar a conocer la actividad a los clientes. Estas estrategias se muestran de manera gráfica en la figura 1-3.

Cadena de valor

Actividades esenciales en que se divide la empresa: diseño, producción, mercadotecnia y distribución del producto, y cuyo análisis permite detectar áreas de oportunidad para competir.

FIGURA 1-2 La estrategia de enfoque		
Enfoque meta	Ventaja	
	Bajo costo	Singularidad del producto
Industria	Liderazgo en costos	Diferenciación
Segmento del mercado	Enfoque en bajo costo	Enfoque en diferenciación

⁴ *Ibid.*, p. 57.