

LA CONTABILIDAD DE COSTOS:

Auge y Caída de la Contabilidad Gerencial

© H. THOMAS JOHNSON Y ROBERT S. KAPLAN

PREFACIO

Los sistemas contables de la gestión empresarial no son adecuados en el entorno actual. En un momento de cambio tecnológico rápido, competencia exterior e interior fuerte y capacidades de proceso de información en expansión, la contabilidad gerencial no proporciona una información útil a los directivos para el control del proceso de fabricación, el coste del producto y la evaluación del rendimiento. Un malentendido frecuente es pensar que el uso de la información contable para las actividades directivas de planificación y control internos es un fenómeno nuevo que tiene su origen en las decisiones y el análisis microeconómico de los libros de texto, cursos e investigación de la etapa posterior a la Segunda Guerra Mundial. De acuerdo con esta visión, la inadecuación de los sistemas actuales consiste en no haber reemplazado los sistemas de contabilidad de costes anteriores a la guerra, pensados para informes financieros y de impuestos, por sistemas de información y contabilidad modernos.

Lo que sí es un fenómeno nuevo es la pérdida de importancia de los sistemas contables de gestión corporativa. Los sistemas contables y de control de las decisiones a nivel directivo tienen su origen en las empresas del siglo xix. Sin restricción por exigencia alguna de información externa, las prácticas de contabilidad de gestión se desarrollaron y florecieron en gran variedad de corporaciones del siglo xix y principios del siglo xx. Únicamente en los últimos sesenta o setenta años la auditoría externa y los sistemas de información financieros han substituido a los sistemas de contabilidad de la gestión. La inadecuación actual de los sistemas contables de la gestión empresarial está por tanto en una pérdida de relevancia y no en una falta de adaptación de los viejos sistemas contables financieros a las necesidades empresariales modernas.

Escribimos este libro para perfilar el contexto histórico que explica el interés que existe hoy por lograr una redefinición de los sistemas contables de la gestión. Al enfatizar los orígenes de la práctica contemporánea de los sistemas contables empresariales entendemos mejor que intentar darles relevancia para la decisión y el control no es una idea revolucionaria. Es una consecuencia del origen de estas prácticas hace muchos años.

Los lectores de este libro serán los directores financieros y directores generales innovadores que están considerando o implantando cambios fundamentales en los sistemas contables de la gestión en sus empresas. Esperamos que les sea provechoso constatar la rica tradición histórica en que se apoyan sus esfuerzos así como las causas de que haya habido tan pocas innovaciones en el último medio siglo. Entender las razones que hay detrás de la obsolescencia de los sistemas existentes puede dar una base para un análisis razonado del cambio empresarial.

El libro también será útil para estudiantes y profesores de contabilidad de costes. Esperemos ponerles algo incómodos cuando vean la brecha existente entre los libros, cursos e investigación existentes y los problemas de la práctica contemporánea.

Este libro es más que una visión retrospectiva del origen y estancamiento de las prácticas de la contabilidad de gestión. Los ochenta dan una oportunidad crítica, quizás única, para el rediseño de los sistemas contables de la gestión empresarial. La obsolescencia de los sistemas existentes, combinada con los grandes retos competitivos y tecnológicos, requiere que todas las empresas revisen sus sistemas actuales e intenten diseñar sistemas contables de gestión completamente nuevos. Desde el desarrollo de la cadena de montaje y la producción en masa, hace más de sesenta años, no ha habido una revolución comparable en la organización y tecnología de los procesos de producción.

Acabaremos el libro con varios capítulos que identifican posibles soluciones para las innovaciones más importantes. No son recetas para procesos específicos, sólo pretenden dar un marco conceptual para el desarrollo de procedimientos relevantes para reforzar el proceso de control, computar costes de producto y evaluar rendimientos periódicos. Creemos que estos capítulos ayudarán a orientar los esfuerzos de profesionales, investigadores y profesores para mejorar la contabilidad de la gestión tanto teórica como prácticamente.

*Tacoma, Washington
Boston, Massachusetts
Septiembre 1986*

*H. Thomas Johnson
Robert S. Kaplan*

INTRODUCCIÓN

La información contable de la gestión empresarial, guiada por los procedimientos y el ciclo del sistema de informes financieros de la empresa, está demasiado agregada y distorsionada y llega demasiado tarde para ser relevante en las decisiones directivas de planificación y control. Con un énfasis creciente en alcanzar objetivos de beneficio anuales o trimestrales, los sistemas contables internos se centran en producir un informe de beneficios mensuales.

Y a pesar de los considerables recursos dedicados a obtener una cifra de ingreso mensual o trimestral, esta cifra no mide el aumento o decremento del valor económico de las mercancías que se ha dado durante el período.

Estos fracasos tienen tres consecuencias importantes. Los informes de contabilidad de la gestión ayudan poco a los directores de operaciones cuando éstos intentan reducir costes y mejorar la productividad. Con frecuencia, los informes se traducen en una disminución de la productividad porque hacen que los directores de operaciones dediquen su tiempo a entender y explicar variaciones que tienen poco que ver con la realidad económica y tecnológica de sus operaciones. Al no dar información oportuna y detallada sobre la eficiencia del proceso o al centrarse en factores como la mano de obra directa, que son relativamente insignificantes en el entorno productivo actual, el sistema contable de la gestión empresarial no sólo no da información relevante para los directivos sino que aparta su atención de factores que son críticos para la eficiencia de la producción.

La contabilidad de la gestión tampoco proporciona costes de producto ajustados. Los costes se asignan a los productos con criterios arbitrarios y simplistas, en general basados en la mano de obra directa, que no representa la cantidad de recursos empresariales que demanda cada producto. Aunque los métodos simples de coste de producto son adecuados para los informes financieros —los métodos producen valores de inventario y coste de producto que satisfacen las demandas de los auditores y los informes externos—, estos métodos distorsionan y desvían sistemáticamente el coste de los productos individuales. Los sistemas de coste standard de producto, típico en la mayoría de empresas, llevan en general a subsidios cruzados entre productos. Cuando esta información distorsionada es la única disponible sobre los «costes de un producto», existe el peligro de tomar decisiones erróneas sobre el precio, cartera de productos y reacción de la competencia. Muchas empresas parecen haber caído en esta trampa.

Además el horizonte de los directivos se reduce al corto plazo del estado de la cuenta de pérdidas y ganancias mensual. El sistema contable financiero trata muchos flujos de caja como gastos del período en que se realizan, aunque estos desembolsos repercutan en períodos posteriores. Salidas de caja discrecionales para nuevos productos o mejora de procesos, mantenimiento preventivo o campañas de marketing a largo plazo, entrenamiento o motivación de los empleados o desarrollo de nuevos sistemas, pueden producir entradas de caja en el futuro. Los directivos, presionados para alcanzar objetivos de beneficio a corto plazo pueden, en ocasiones, llegar a estas metas reduciendo sus gastos en inversiones discrecionales. Por eso las presiones para lograr un beneficio a corto plazo. Así los estados financieros contables mensuales, que utilizan los métodos requeridos por los informes externos, pueden mostrar beneficios crecientes aun cuando la salud económica de la empresa a largo plazo esté en situación comprometida.

Muchas de las medidas a corto plazo son apropiadas para motivar y evaluar el rendimiento directivo. De todas formas es poco probable que el beneficio mensual o trimestral, especialmente si se obtiene a través de prácticas basadas y condicionadas por necesidades externas, sea una de ellas.

Los actuales sistemas contables de gestión proporcionan un objetivo engañoso, que distrae la atención de los directivos, y no dan un sistema de medidas relevante que refleje de forma apropiada la tecnología, productos, procesos y entorno competitivo en el que la empresa se mueve. Ratios financieros como el ROI (Retorno de la Inversión) diseñados a principio de siglo para ayudar a coordinar las distintas actividades de las empresas integradas verticalmente que empezaba a surgir, se han convertido en la única medida del éxito para muchas organizaciones. Los directores financieros basando únicamente su visión de la empresa en estados financieros se aíslan de las verdaderas operaciones de la empresa que crean valor, y no son capaces de reconocer el momento en que los datos contables ya no dan información relevante o apropiada para las operaciones de la empresa.

El reto

El entorno económico contemporáneo pide eficacia a los sistemas contables de gestión corporativa. Con una competencia exterior fuerte, un progreso rápido en la tecnología de los productos y procesos, fluctuaciones amplias en los tipos de cambio y en los precios de las materias primas, el sistema contable de gestión de una empresa debe proporcionar información apropiada para facilitar los esfuerzos realizados para controlar los costes, medir y mejorar la productividad, y crear procesos de producción más competitivos. La contabilidad de gestión debe asimismo obtener costes de producto ajustados para que las decisiones de precio, introducción de nuevos productos, abandono de productos sin mercado y respuestas a productos rivales pueda hacerse con la mayor y mejor información posible sobre los recursos que demanda cada producto. Por último, las grandes empresas descentralizadas necesitan sistemas para motivar y evaluar el rendimiento de sus directivos. Los sistemas deben dar incentivos y señales apropiados a los directivos que ejercen distintas funciones, trabajando con productos y procesos distintos, en operaciones diversas y globales.

El sistema contable de la gestión de la empresa sirve como eslabón en la comunicación bidireccional. Entre altos directivos y subordinados. Es el medio por el cual los altos ejecutivos comunican los objetivos y metas de la empresa a los directivos subordinados. En dirección contraria, la contabilidad de la gestión es el canal por el cual la información sobre el rendimiento de los productos de la empresa y la eficiencia de la producción llega a los más altos niveles de la dirección. Además, las decisiones de retribución y promoción directiva se basan, en general, en las cifras del sistema contable de gestión.

Con estas funciones vitales para la información sobre la planificación y el control, y para la comunicación, motivación y evaluación, el sistema contable de gestión de la empresa es un componente necesario en la estrategia que la compañía desarrolla para alcanzar el éxito competitivo. Un excelente sistema contable no garantiza por sí mismo el éxito en la economía de hoy; en último término el éxito depende de los productos que satisfagan las necesidades del consumidor, en sistemas de producción y distribución eficientes y en esfuerzos de marketing efectivos. Pero un sistema de contabilidad no efectivo puede entorpecer el desarrollo de los productos, la mejora de los procesos y los esfuerzos de marketing. Cuando el sistema contable de gestión es inadecuado, en el mejor de los casos los directivos entienden la falta de relevancia del sistema y la evitan creando sus propios sistemas de información. Pero los directivos que no reconocen que un sistema es inadecuado y confían en él para obtener información sobre decisiones de producto y control, están creando problemas inconscientemente.

La oportunidad

Afortunadamente, las demandas crecientes de una mejora en el sistema contable de gestión se dan en un momento en que los costes de investigación, proceso, análisis y comunicación de la información están decreciendo. La gran expansión de la informática da a los diseñadores de sistemas contables de hoy posibilidades con las que sus predecesores ni siquiera habían soñado. Con muchos de los procesos de producción bajo el control de ordenadores personales, la información puede registrarse en tiempo real, para así poder analizar el rendimiento operativo. En retornos altamente automatizados, cada transacción puede ser captada para su posterior análisis. Los sistemas de rastreo y reconocimiento automatizado, combinados con una tecnología de red en las áreas locales, pueden dar continuos informes del estado del trabajo. Hoy existen muchos sistemas para medir y asignar de forma ajustada los recursos a cada producto en la misma cadena de montaje.

Los diseñadores actuales de sistemas contables pueden combinar esta tecnología electrónica sofisticada con tecnología de software mejorada para crear sistemas de información y control más fiables y apropiados, y por tanto más efectivos que los que diseñaron sus predecesores. Métodos simplificados y agregados que se adoptaron en el pasado porque otros más relevantes y oportunos hubieran sido demasiado costosos o imposibles, han dejado de ser necesarios. La revolución informática de las dos últimas décadas ha reducido tanto los costes de la recogida y procesamiento de la información que todas las barreras técnicas para el diseño e implantación de un sistema contable de gestión efectivo han desaparecido. La complejidad creciente de las operaciones en una economía de mercado y la tecnológica de hoy se ve correspondida por una capacidad igual en la posibilidad que tienen los sistemas de dar información relevante y oportuna sobre cada una de las operaciones empresariales.

Antecedentes

Los historiadores han demostrado que los informes contables existen desde hace miles de años. Se han encontrado registros de libros de antiguas civilizaciones grabados en losas de piedra. Hace quinientos años un monje italiano, Fra Pacioli, sentó las bases de un sistema contable de doble entrada. La necesidad de tener información sobre las transacciones comerciales ha existido desde que existe el comercio.

Pero la necesidad de información contable de gestión —información sobre las transacciones que se dan dentro de las empresas— es mucho más reciente. Antes de principios del siglo XIX todos los intercambios se daban entre un propietario-empresario e individuos que no eran parte de la empresa: proveedores de materia prima, mano de obra a destajo y clientes. No existían «niveles de dirección» o empleados asalariados a largo plazo. Las transacciones se daban en el mercado y el éxito era fácil de medir. El propietario-empresario debía obtener más dinero por sus ventas a los clientes que el que pagaba a los proveedores de los factores de producción, principalmente materia prima y trabajo.

Como consecuencia de la Revolución Industrial y la posibilidad de lograr una ganancia en economías de escala, las empresas del siglo XIX se dieron cuenta de que resultaba eficiente dedicar sumas de capital significativas a los procesos de producción. Para optimizar sus inversiones de capital, los propietarios contrataron asalariados a largo plazo, evitando así los costes y los riesgos de las provisiones de contratación continuas. La viabilidad y el éxito a largo plazo de estas empresas «dirigidas» revelaron las ganancias que podían obtenerse con una organización jerarquizada, en vez de llevar todo el negocio a través del mercado. Los primeros ejemplos de empresas jerarquizadas con

éxito están en los molinos textiles de principios de siglo, los ferrocarriles de mediados de siglo y las siderúrgicas de la segunda mitad del siglo XIX.

La aparición, hace más de 150 años, de este tipo de organización creó una demanda nueva de información contable. Al convertirse los procesos de transformación en algo interno y que antes había sido proporcionado por el mercado a un precio dado, nació la necesidad de medidas que determinaran el «precio» del producto de las operaciones internas. A falta de información de precios sobre los procesos de transformación internos de las organizaciones, los propietarios crearon herramientas para conocer la eficiencia del trabajo y material que se convertían en producto acabado y herramientas que también se utilizaban para motivar y evaluar a los directivos que supervisaban el proceso. Estas medidas fueron de especial relevancia porque las fábricas estaban frecuentemente lejos de la oficina central de los propietarios. Así, la contabilidad de gestión se desarrolló para apoyar el afán de lucro de los empresarios, para los que las empresas multiproceso, jerárquicas y dirigidas eran más eficientes que gestionar procesos de transformación continuos a través del mercado.

Las primeras medidas de contabilidad de gestión eran simples, pero parecían adecuadas a las necesidades de los propietarios y empresarios. Se centraban en los costes de transformación y producían indicadores como el coste por hora o el coste por libra producida, para cada proceso y cada trabajador. Los costes medidos incluían mano de obra y material, pero no distribución o asignación de costes indirectos. La meta de los sistemas era identificar los distintos costes directos para los productos intermedios y finales de la empresa y dar un método para medir la eficiencia del proceso de transformación. De hecho, la información contable de gestión creó un sustituto para los precios de mercado, inexistentes en las empresas dirigidas.

A mediados del siglo XIX, grandes mejoras en el transporte y la comunicación, fundamentalmente la invención del ferrocarril y el telégrafo, dieron más oportunidades de ganancia a las grandes empresas jerarquizadas. Las empresas pudieron coordinar la adquisición de materias primas y la distribución de productos finales en áreas geográficas mucho mayores. Sin el correspondiente incremento en la cantidad y calidad de la información contable de gestión, estas empresas no hubieran podido obtener el potencial absoluto de ganancias derivados del crecimiento en la escala de las operaciones. De hecho fueron necesarios sistemas contables de gestión efectivos para coordinar de forma eficiente las actividades logísticas, de transformación y distribución de estas empresas y para dar medidas del rendimiento de los directivos, descentralizados y dispersos.

Los ferrocarriles son quizás el mejor ejemplo de estos sistemas contables efectivos. Inventaron nuevos procedimientos para controlar las entradas y salidas de caja, y así supervisar las operaciones dispersas y diversas. Además de estas innovaciones significativas de registro financiero y tenencia de libros, los ferrocarriles también desarrollaron resúmenes extensos de sus operaciones y rendimiento internos. Se crearon medidas como el coste por tonelada y milla para cada segmento de operaciones. El ratio de operación, ingresos sobre costes de operación, se desarrolló para medir tanto la rentabilidad de distintos segmentos del negocio —pasajeros versus carga, región por región— como para evaluar el rendimiento de los directivos.

La mejora en los transportes y las comunicaciones combinado con las economías de escala permitió el crecimiento de grandes empresas de distribución, sobre todo cadenas detallistas como «Marshall Field», «Sears» y «Woolworth». Estos detallistas desarrollaron sus propias medidas del rendimiento interno para apoyar sus actividades directivas de planificación y control. Obviamente, medidas de coste de transformación, como el coste por hora o coste por libra, o las medidas de operación de los ferrocarriles como el coste por tonelada y milla, no eran relevantes para estas cadenas de distribución. Éstas necesitaban información sobre la eficacia y eficiencia de sus actividades

de compra, precio y distribución. Para estas actividades se crearon medidas como el margen bruto por departamento —ingresos por ventas menos compras y costes de operación— y la rotación de inventario.

Estos ejemplos demuestran que la información contable de gestión se desarrolló para facilitar la gestión de industrias de proceso: textiles, siderúrgicas, transporte y distribución. Las medidas de contabilidad de gestión fueron diseñadas para motivar y evaluar la eficiencia de los procesos internos, no para medir el «beneficio» global de la empresa. Las empresas sólo tenían que hacer bien una cosa: transformar materias primas en un único producto final, como ropa o acero, llevar pasajeros o carga, o vender bienes comprados con anterioridad. Si eran eficientes en esta actividad básica podían confiar en ser rentables a largo plazo. Por tanto, el sistema contable de gestión nació para promover la eficiencia en la actividad clave de la empresa. Podía existir también un método basado en transacciones separadas, que registrara ingresos y gastos y produjera estados financieros periódicos, en general anuales, para los propietarios y acreedores de la empresa. Pero ambos sistemas, gestión y finanzas, operaban de forma completamente independiente.

Con el movimiento de la administración científica se dieron más avances en la tecnología de los sistemas contables de gestión. Este movimiento empezó en las empresas metalúrgicas en las dos últimas décadas del siglo xix. La meta de los ingenieros de la administración científica, como Frederick Taylor, era mejorar la eficiencia y el uso del trabajo y la materia prima, pero los standards físicos que desarrollaron, como el grado de trabajo, las horas de trabajo por unidad o la cantidad de material por unidad se convirtieron rápidamente en standards para los costes de mano de obra y materia prima. Finalmente estos costes de mano de obra y materia prima, a menudo combinados con una asignación de costes indirectos o generales, se sumaban al coste unitario del producto acabado, para tomar decisiones de precio. Los standards se actualizaban con frecuencia para reflejar fluctuaciones en el precio pagado por la mano de obra y la materia prima. Por eso, el coste standard del producto acabado se acercaba más a lo que hoy conocemos como coste de reposición que a una medida de coste histórico. Como con las medidas de eficacia productiva desarrolladas antes en las industrias de proceso, los costes unitarios de producto acabado se calculaban para servir a las decisiones directivas —de precio en este caso— y no para producir estados financieros externos. Por tanto, no existía presión alguna para hacer que la información sobre costes unitarios fuera consistente con los libros de transacciones utilizados en la preparación de los estados financieros.

El desarrollo final de los sistemas de contabilidad de gestión se dio en las primeras décadas del siglo xx para apoyar el crecimiento de las corporaciones con muchas actividades diversificadas. La «Du Pont Powder Company», formada en 1903 como una combinación de compañías familiares o independientes previamente separadas, fue el prototipo de esta nueva forma organizativa. Los directivos de la nueva «Du Pont Company» se enfrentaron al problema de coordinar las diversas actividades de una organización de fabricación y venta integrada verticalmente, y de decidir qué asignación de capital a las distintas actividades era óptima. Antes del nacimiento de las empresas integradas como «Du Pont», las empresas sólo tenían un tipo de actividad y su única decisión sobre el capital era aumentar la escala de una única operación homogénea.

Los altos directivos de «Du Pont» crearon una serie de actividades de operación y presupuestos, pero la innovación más importante y duradera en la contabilidad de gestión fue el retomo de la inversión (ROI) como medida. El retomo de la inversión global daba una medida global del éxito comercial de cada unidad operativa de la empresa. Como la asignación de capital era una función directiva clave en los primeros tiempos de la «Du Pont», los directores de departamento no eran responsables de sus resultados en cuanto al ROI. La escala de sus operaciones les venía dada y sólo se concentraban en promover la eficiencia de los procesos dirigidos internamente, como lo

habían hecho sus colegas del siglo xix. Sólo los altos directivos utilizaban el ROI como ayuda para asignar capital y evaluar el rendimiento de los departamentos operativos (que podía ser distinto del rendimiento de los directores de estos departamentos). F. Donaldson Brown, el director financiero de «Du Pont», dividió ROI en sus componentes y demostró que la medida podía interpretarse como combinación de dos medidas de eficiencia —ratio de operación (retorno de las ventas) y rotación de inventario (ventas sobre activo)— que usaban las empresas dedicadas a la fabricación de un único producto.

El uso del ROI se extendió en 1920 al evolucionar la forma multi divisional de organización hacia corporaciones del tipo de la «Du Pont» y de la reorganizada «General Motors». La corporación descentralizada multidivisional se desarrolló para lograr economías de alcance —las ganancias derivadas de compartir funciones organizativas comunes para un amplio espectro de productos. La enorme diversidad de mercados de producto a que llegaban estas corporaciones gigantes requería nuevos sistemas y medidas para coordinar actividades descentralizadas y dispersas. Los directores de división fueron hechos responsables de la rentabilidad y del retomo del capital y se les dio autoridad para pedir fondos. Los departamentos de marketing, compras y finanzas a nivel corporativo ya no podían obtener la información necesaria para funcionar de forma eficiente y eficaz en todos los mercados en que operaba la empresa. Se hacía imprescindible una descentralización y cada división operativa necesitaba sus propias funciones de apoyo para llevar a cabo sus actividades. Los directivos centrales pudieron entonces otorgar capital a distintas unidades operativas e intentar coordinar, motivar y evaluar el rendimiento de sus directores de división. El ROI fue clave para permitir el funcionamiento de este mercado interno de directivos y capital.

La importancia perdida

En 1925 se habían desarrollado casi todas las prácticas contables de gestión actuales: cuentas de coste para mano de obra, material y gastos generales; presupuestos flexibles, previsiones de ventas, costes standard, análisis de varianza, precios de transferencia y medidas de rendimiento por división (1) ^{*1}. Estas prácticas habían evolucionado para servir a las necesidades de información y control directivas en empresas cada vez más complejas y diversas. En este punto la innovación pareció detenerse. Tal vez no había incentivo para desarrollar procedimientos de contabilidad de gestión innovadores porque las formas organizativas corporativas desarrolladas por empresas como «Du Pont» o «General Motors*» fueron el modelo para muchas compañías en los siguientes cincuenta años.

Incluso en ausencia de innovaciones significativas en las formas organizativas, la diversidad de productos y la complejidad de los procesos de transformación continuó creciendo en las décadas siguientes a 1920. Por tanto la necesidad de costes de producto ajustados y control de procesos efectivos debería haber impuesto nuevas demandas a los sistemas contables de gestión empresarial. El fracaso de estos sistemas en seguir la evolución de la tecnología de proceso y producto causó los problemas descritos al principio de este capítulo: costes de producto distorsionados, información sobre el control del proceso demasiado agregada y atrasada y medidas de rendimiento a corto plazo que no reflejaban los incrementos y decrementos en la posición económica de la empresa.

En parte, este estancamiento puede ser atribuido al dominio de los estados financieros externos durante el siglo xx. Con la propiedad pública de los valores de la corporación muy extendida, y crisis periódicas en los mercados de capital, la demanda de estados financieros auditados se

¹ * Las notas van al final de los capítulos.

incrementó. Auditores y legisladores, conscientes de su responsabilidad hacia los destinatarios de los estados financieros, prefirieron usar prácticas contables conservadoras, basadas en transacciones financieras objetivas, verificables y realizadas. Al medir el coste de los bienes vendidos y valorar el inventario, los auditores insistieron en costes de productos basados en las transacciones históricas registradas en las cuentas del libro mayor de la compañía. Además, quisieron que los estados financieros —el estado de ingreso y el balance— estuvieran integrados. Esto significa que ambos estados financieros debían estar basados en las mismas transacciones y hechos. No importaba si los procedimientos de coste de inventario distorsionaban los costes individuales de producto o había subsidios cruzados entre productos, siempre y cuando el valor global registrado en las cuentas del inventario se derivara de transacciones registradas en el libro mayor. Por tanto, se usaron métodos simples para asignar costes directos y periódicos a los productos.

Por supuesto, los directivos de principios del siglo xx no tenían que dar el diseño de sus sistemas contables de coste a analistas financieros o auditores. Podían haber mantenido sistemas separados para uso externo e interno. Pero la tecnología de la información a principios de siglo no hubiera hecho efectivo mantener dos sistemas paralelos. Tal vez en 1920 las líneas de producto de las empresas estaban mejor delimitadas que hoy y el efecto distorsionador de sistemas simplistas, al asociar costes a productos, no era tan grave como lo sería ahora. Además el coste de recoger datos y dar informes rápidos a los directores de producción hubiera sido demasiado alto para permitir el control del proceso en tiempo real, cosa que es posible hoy. Por tanto la decisión de los directivos de renunciar a invertir en un sistema contable de gestión distinto al requerido por demandas externas pudo ser la decisión económica correcta. Los beneficios de un sistema contable de gestión más ajustado no hubieran compensado, probablemente, el coste de mantenerlo.

En décadas siguientes, al crecer las líneas de producto, cambiar la tecnología de la producción y las condiciones competitivas globales y, lo que es más importante, producirse grandes avances en la tecnología de la información, podía esperarse que los directivos reconsideraran su decisión de no invertir en un sistema contable de gestión más efectivo y oportuno. Pero cuando estos hechos se dieron, el conocimiento y espíritu del diseño de los sistemas contables de gestión, creados y sostenidos durante cien años (1825-1925) se había perdido. Las empresas se estancaron en los sistemas de coste y métodos de informes administrativos de 1920. Cuando los sistemas de coste se automatizaron en computadores digitales, a mediados de los 60, los diseñadores automatizaron los sistemas manuales que encontraron en las fábricas. No se cuestionó si estos sistemas eran aún útiles, dada la gran expansión en la tecnología de la información que suponía la electrónica, el ordenador digital y el cambio en la naturaleza de las operaciones de la empresa.

Uno podría preguntarse por qué los investigadores universitarios no se dieron cuenta de la obsolescencia de los sistemas contables de gestión de las organizaciones y no tuvieron un papel más activo o estimulante para mejorar el diseño de los mismos. Creemos que los académicos fueron engañados por un modelo simplificado de comportamiento empresarial. Muy influido por el modelo de la empresa de un solo producto, un proceso de producción, los economistas y los estudiosos de la contabilidad de gestión no valoraron la importancia de la asignación de costes impuesta por los procedimientos contables financieros. Sesenta años de literatura emergieron para defender la separación de los costes en componentes fijos y variables, como receta para tomar buenas decisiones sobre el producto y controlar los costes. Esta literatura, muy persuasiva cuando se ilustraba en los escenarios simples de un solo producto usados por economistas académicos y contables, nunca se planteó el origen de los costes fijos y la forma en que debían ser cubiertos por cada producto de la cartera de la empresa. Los investigadores académicos tampoco intentaron implantar sus ideas en el entorno real de las empresas, con cientos o miles de productos y con complejos procesos de

producción. La literatura académica se concentró en planteamientos elegantes y sofisticados del análisis de costes para empresas con un solo producto y un proceso único de producción, mientras las empresas trataban de funcionar con sistemas anticuados en escenarios que tenían poco que ver con el modelo simplificado que los investigadores usaban para la enseñanza y el análisis.

Irónicamente, los sistemas contables de gestión perdieron relevancia para las operaciones y la estrategia de la empresa cuando muchos altos ejecutivos empezaron a creer que podían llevar la empresa «a través de los números». Las empresas de principios del siglo xx, como «Du Pont», «General Motors» y «General Electric» fueron creadas por gente que entendía la tecnología de sus productos y procesos. En décadas posteriores, sin embargo, fueron contratados como altos directivos, personas que habían pasado toda su carrera en puestos de apoyo, como contabilidad, finanzas y leyes. Sin conocimiento de la tecnología fundamental de la empresa, los ejecutivos tomaban cada vez más decisiones basadas en el impacto que tendrían en medidas financieras a corto plazo, especialmente ingresos por ventas y retorno de la inversión. Pero al acortarse los ciclos de vida de los productos y hacerse necesarios más gastos antes de empezar la producción —en investigación y desarrollo, diseño de producto y proceso, inversión en capital, desarrollo de software y entrenamiento y adiestramiento— de forma que los costes directos fácilmente rastreables eran cada vez una parte menor del coste total, las medidas financieras tradicionales con ingresos periódicos y ROI contable, se convirtieron en medidas menos útiles del rendimiento corporativo.

En algunos aspectos, esto no es un fenómeno nuevo. Si volvemos atrás 500 años, hasta la publicación del libro de contabilidad original de Fra Pacioli, podemos preguntarnos qué tipo de hechos en la Italia del siglo xv llevaron a la necesidad de información contable. Los mercaderes comerciaban, sin duda alguna, con bienes en países extranjeros. Tómese el caso de un grupo de inversores que compraban bienes producidos en el norte de Italia y fletaban una expedición para venderlos en la India. Con los beneficios, los comerciantes compraban té, volvían a Italia y lo vendían. Al final de la expedición, el contable sustraía de los ingresos obtenidos por la venta del té, los costes de la caravana y de la compra de la mercancía inicial, para así obtener el beneficio global del viaje, un beneficio a ser distribuido entre los inversores de la sociedad.

Obtener la rentabilidad global de la sociedad y distribuir los beneficios netos (ingresos retenidos) entre los inversores iniciales era la explicación de la contabilidad. Uno debe preguntarse, de todas formas, si los inversores o la equivalente italiana a la Comisión de Valores y Cambio o a la Cámara de Standards Financieros Contables, también pedía al contable que registrara los beneficios de la expedición en el tercer trimestre del año 1487, cuando la caravana cruzaba el desierto persa, camino de la India. Probablemente no. Porque incluso hace 500 años, los inversores sabían que asignar los beneficios totales de las expediciones a períodos tan cortos como tres meses no tenía sentido. Sin embargo, ¿no es el intento de dar informes financieros mensuales que realizan las empresas de hoy, un intento de asignar los beneficios de una operación larga cada mes?

Decir que no tiene sentido asignar la rentabilidad de un proyecto a períodos cortos no significa que obtener indicadores del progreso a corto plazo no sea interesante. Volviendo a nuestra expedición veneciana, probablemente existían muchas medidas del rendimiento de la caravana en el último trimestre de 1487 que los inversores hubieran deseado conocer. Por ejemplo, ¿qué distancia había recorrido la caravana y en qué dirección?, ¿cuántos víveres quedaban?, ¿cuál era el estado de la mercancía transportada?, ¿estaban los trabajadores contentos o no? Existían varios indicadores potenciales del rendimiento del jefe de la caravana durante el tercer trimestre de 1487, pero el beneficio trimestral no era uno de ellos.

Del mismo modo, dado el entorno competitivo y tecnológico actual, existen probablemente indicadores del rendimiento de una empresa a corto plazo, mejores que sus beneficios trimestrales. No hay duda de que el cash flow es importante; nos interesa conocer la estructura y modelo de las entradas y salidas de caja de una empresa. Pero conocer las fuentes y empleos de la caja es muy distinto que trabajar cada mes o cada trimestre para producir estados de ingresos y balances completos, con amortizaciones, capitalizaciones y otras derivaciones.

El reto y la oportunidad de las empresas contemporáneas, que delineábamos al principio de este capítulo, están claros. Los sistemas de contabilidad de gestión pueden y deben ser diseñados para apoyar a las operaciones y estrategia de la empresa. Existe la tecnología para implantar sistemas radicalmente distintos de los que se usan hoy. Lo que falta es conocimiento. Pero este conocimiento puede crearse a través de la práctica y la comunicación. El espíritu innovador, evidente hace cien años, cuando empezó el movimiento de la administración científica, puede ser recuperado por directivos e investigadores innovadores, comprometidos con el desarrollo de sistemas contables de gestión relevantes. Este libro traza la historia, desarrollo y estancamiento de los sistemas contables de gestión, y termina con una visión de lo que el futuro puede deparar.

NOTA

(1) Anthony Hopwood nos ha indicado que innovaciones importantes para la gestión de proyectos tuvieron lugar en 1950 y 1960 en las industrias aeroespacial y de defensa. Estas innovaciones incluyeron contabilidad de proyectos, análisis de coste-beneficio, presupuestos de programa, presupuestos de Base Cero y contabilidad para organizaciones matriciales. Estos métodos han tenido, de todas formas, un impacto limitado fuera de las industrias aeroespacial y de defensa, y casi ninguno de ellos está descrito en los libros de contabilidad de gestión contemporáneos.

Curso Decisiones Gerenciales Eficaces

Si desea conocer la alternativa ofrecida por TOC para resolver los problemas creados por la contabilidad de costos tradicional, le sugerimos que asista a nuestro siguiente seminario abierto. Mayor información la pueden encontrar en el siguiente enlace:

<https://bit.ly/3jlyl9A>



Email: contacto@estrategiafocalizada.com

Teléfono: 593 72843294

Página web: www.estrategiafocalizada.com

Síguenos en:

