



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN
SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO E INVESTIGACIÓN

**DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL Y DE
GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS
MANUFACTURERAS MEDIANAS LOCALIZADAS EN EL
DISTRITO FEDERAL Y ZONA CONURBANA .**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN CIENCIAS CON
ESPECIALIDAD EN ADMINISTRACIÓN DE
NEGOCIOS PRESENTA :

ARMANDO JAIMES CRUZ

DIRECTORA DE TESIS :
DRA MARIA ANTONIETA
ANDRADE VALLEJO



MÉXICO OCTUBRE 2006



INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL

SECRETARIA DE INVESTIGACION Y POSGRADO

ACTA DE REVISION DE TESIS

En la Ciudad de MÉXICO, D. F., siendo las 12:30 horas del día 15 del mes de JUNIO del 2006 se reunieron los miembros de la Comisión Revisora de Tesis designada por el Colegio de Profesores de Estudios de Posgrado e Investigación de LA E. S. C. A. para examinar la tesis de grado titulada:

“DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL Y DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS MANUFACTURERAS MEDIANAS LOCALIZADAS EN EL DISTRITO FEDERAL Y ZONA CONURBANA”

Presentada por el alumno:

JAIMES

Apellido paterno

CRUZ

materno

ARMANDO

nombre(s)

Con registro:

B	0	2	1	0	2	4
---	---	---	---	---	---	---

aspirante al grado de:

MAESTRÍA EN CIENCIAS CON ESPECIALIDAD EN ADMINISTRACIÓN DE NEGOCIOS

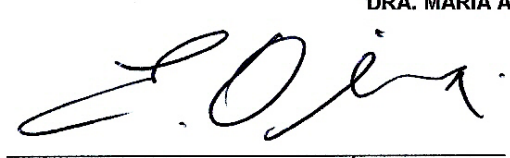
Después de intercambiar opiniones los miembros de la Comisión manifestaron **SU APROBACION DE LA TESIS**, en virtud de que satisface los requisitos señalados por las disposiciones reglamentarias vigentes.

LA COMISION REVISORA

Director de tesis



DRA. MARÍA ANTONIETA ANDRADE VALLEJO



DR. EDUARDO OLIVA LÓPEZ



DR. DANIEL PINEDA DOMÍNGUEZ

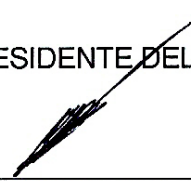


M.C. ALMA DELIA TORRES RIVERA

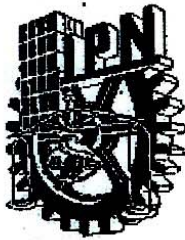


M.C. PRUDENCIA ENRIQUE NAVARRETE
RODRÍGUEZ

EL PRESIDENTE DEL COLEGIO



DR. HUMBERTO PONCE TALANCÓN



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO

CARTA CESIÓN DE DERECHOS

En la Ciudad de México el día 27 del mes de septiembre del año 2006 , el que suscribe : ARMANDO JAIMES CRUZ alumno del programa de MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN DE NEGOCIOS , con número de registro B021024 adscrito a la ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN SECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO , manifiesta que es autor intelectual del presente trabajo de Tesis bajo la dirección de la DRA MARIA ANTONIETA ANDRADE VALLEJO y cede los derechos del trabajo intitulado :

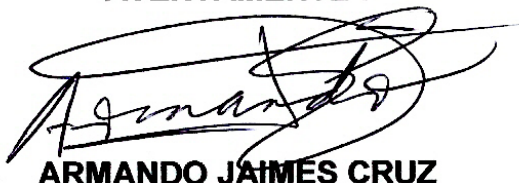
DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL Y DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS MANUFACTURERAS MEDIANAS LOCALIZADAS EN EL DISTRITO FEDERAL Y ZONA CONURBANA ,al Instituto Politécnico Nacional para su difusión , con fines académicos y de investigación .

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual , gráficas o datos del trabajo sin el permiso expreso del autor y/o director del trabajo . Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección :

Calle del Portal # 20 . Colonia Jardines del Sur, delegación Xochimilco , México Distrito Federal , Código Postal # 16050 .

Si el permiso se otorga , el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo .

ATENTAMENTE :



ARMANDO JAIMES CRUZ

RESUMEN :

Para enfrentar con éxito la competencia mundial en un mercado cada vez más globalizado, los empresarios mexicanos requieren cambiar radicalmente su manera de pensar, dirigir y estructurar sus organizaciones.

Las empresas de hoy ya no se pueden gestionar con modelos administrativos que fueron muy útiles en el siglo pasado. Es necesario, en muchos casos, replantear las estrategias y, aún, la forma de operar de los negocios, a fin de que puedan sobrevivir en el actual entorno competitivo.

La deficiente cultura de planeación de muchos empresarios mexicanos ha sido una de las principales causas del estancamiento y sano crecimiento de muchas empresas, lo que ha redundado en un constante retroceso de la competitividad de nuestro país . Aunado a lo anteriormente mencionado, el complejo sistema tributario nacional ha propiciado que el empresario mexicano, en su gran mayoría , se encuentre más preocupado por reducir la carga impositiva de su empresa que por implementar los sistemas y mecanismos que la hagan más eficiente y competitiva . Estos sistemas , son , precisamente, los relacionados con la gestión de los costos en forma estratégica, así como el control presupuestal , los cuales únicamente han sido de interés para las empresas extranjeras .

Es por ello que nació la inquietud e interés para desarrollar una investigación formal sobre la eficiencia y efectividad con que son utilizados estos sistemas en las empresas mexicanas .

Se seleccionó el sector de las industrias de manufactura , ya que, de acuerdo a indicadores específicos , es el sector de mayor potencialidad en la generación de empleos a nivel nacional .

Dentro del sector de la industria de manufactura, se decidió considerar a las empresas medianas , ya que éstas ofrecen un potencial de crecimiento, empleo y competitividad bastante prometedores para la economía nacional , además de contar con la infraestructura, estructura y recursos indispensables para llevar a cabo una evaluación formal de los sistemas de gestión estratégica de costos y control presupuestal .

SUMMARY :

In order to successfully confront worldwide competition, Mexican businessmen must radically change not only their way of thinking, but also, paradigm of leading their corporations and organizational structure.

It is impossible to lead a company with last century administrative models today . In many cases it is necessary to make a fully reconstruction of business strategies and even operational procedures, so that the corporation will remain competitive .

The lack of planning culture between Mexican businessmen has been considered one of the main reasons of stagnation and well development of many companies , turning back constantly our competitive advantages in a worldwide economic forum . Additionally, our obsolete tax regulation has originated that most of our businessmen are mainly oriented in tax matters instead of implementing all systems required for the efficiency and adequate competence in their organizations . Some of this systems are that related with strategic cost administration and budgeting control , unfortunately ,this systems has been only , in most cases , of the interest for multinational corporations .

That is why the present work has been oriented in performing a formal investigation concerning with the efficient use, management and operation of this systems in Mexican corporations .

In this work we have chosen manufacturer sector , because, according with statistical information this sector has been considered one of the most employment generator in Mexican economy .

Within this sector we have selected the medium size companies because this companies have been observing a more dynamic development, potential growth, employment generating and competence in our economy . Beside that , this companies have the necessary tools, structure and resources to make the evaluation of the strategic cost administration and budgeting control

INDICE :

PÁGINA

RESUMEN	1
SUMMARY	2
GLOSARIO	3
INTRODUCCIÓN	6

PRIMERA PARTE : **MARCO DE REFERENCIA Y CONTEXTUAL**

MARCO DE REFERENCIA **CAPÍTULO I :** **ESTRATEGIA METODOLÓGICA SEGUIDA EN LA INVESTIGACIÓN .**

Objetivos del capítulo	8
1.1.- Situación Problemática	9
1.1.1.- Antecedentes	9
1.1.2.- Problemática	11
1.2.- Planteamiento del Problema	16
1.3.- Objetivos de la investigación	16
1.3.1.- Objetivo General	16
1.3.2.- Objetivos específicos	17
1.4.- Preguntas de investigación	17
1.5.- Justificación de la investigación	18
1.6.- Definición del tipo de investigación	19
1.7.- Definición de inferencia de trabajo	20
1.8.- Identificación y definición de variables	20
1.8.1.- Definición variable independiente	21
1.8.2.- Definición variable dependiente	21
1.9.- Operacionalización de las variables	23
1.10.- Diseño de investigación	24
1.10.1.- Selección de la población objetivo	24
1.10.2.- Selección y tamaño de la muestra	25
1.10.3.- Elaboración del instrumento de recopilación de la información	26
1.10.4.- Aplicación del instrumento de recopilación de la información	30
1.10.5.- Codificación de los datos	31
1.11.- Esquema metodológico de la investigación	32

MARCO CONTEXTUAL .
CAPÍTULO 2 :
LA EMPRESA MANUFACTURA MEDIANA EN MÉXICO.

Objetivos del capítulo	34
2.1.- Importancia y desarrollo de la industria manufacturera en México	35
2.1.1.- Importancia	35
2.1.2.- Desarrollo	36
2.2.- Competitividad y Futuro de la Industria Manufactura en México	42
2.2.1.- Medidas de la Competitividad Industrial a Nivel Mundial	42
2.2.2.- Competitividad de la Industria Manufacturera en México a nivel Mundial	45
2.2.3.- Factores que afectan la Competitividad de la Industria Manufacturera en México nivel mundial	49
2.2.4.- Futuro de la Industria Manufacturera en México	56
2.3.- La Empresa Manufacturera Mediana en México	59
2.3.1.- Importancia	59
2.3.2.- Características	60
2.3.3.- Análisis FODA	62
2.3.3.1.- Análisis del entorno	62
2.3.3.2.- Análisis interno	62
2.3.4.- Futuro.	64

SEGUNDA PARTE .
MARCO TEÓRICO .

CAPÍTULO 3 :
BREVE PANORÁMICA SOBRE LA PLANEACIÓN Y EL CONTROL PRESUPUESTAL :

Objetivos del capítulo	66
3.1.- Definiciones de planeación	67
3.2.- Importancia de la planeación	69
3.3.- Modelos de Planeación	70
3.3.1.- Planeación Tradicional	75
3.4.2.- Planeación Estratégica	78
3.4.4.- Planeación Interactiva	82
3.4.- Definición de control presupuestal	92

3.5.- Objetivos del control presupuestal	93
3.6.- El proceso del control presupuestal	96
3.7.- Desventajas del control presupuestal	99
3.8.- Tendencias contemporáneas del control presupuestal	101

CAPÍTULO 4 : BREVE PANORÁMICA SOBRE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN DE COSTOS Y SU ENFOQUE ESTRATÉGICO .

Objetivos del capítulo .	105
4.1.- Conceptos de costos desde el punto de vista contable y financiero	106
4.1.1.- De acuerdo a su origen	106
4.1.2.- De acuerdo a la función que desempeñan	106
4.1.3.- De acuerdo a su grado de variabilidad	107
4.1.4.- De acuerdo a su grado de identificación con los productos o servicios	108
4.1.5.- De acuerdo a la época en que fueron determinados	109
4.1.6.- De acuerdo a su importancia en la toma de decisiones.	109
4.1.7.- De acuerdo a su grado de control	111
4.1.8.- De acuerdo a la finalidad que se persigue o estudio específico	111
4.2.- Definiciones de sistema de gestión de costos	113
4.3.- Interrelación de un Sistema de Gestión de Costos	114
4.4.- Objetivos de un Sistema de Gestión de Costos.	115
4.5.- La cadena de valor y los costos	117
4.5.1.- ¿Qué es la cadena de valor?	117
4.5.2.- El análisis de la cadena de valor como herramienta gerencial	118
4.5.3.- El diagnóstico de las capacidades competitivas	120
4.5.4.- Usos de la cadena de valor en la gestión de costos	121
4.5.5.- Factores de la ventaja competitiva	122
4.6.- Clasificación de los Sistemas de Gestión de Costos	124
4.6.1.- Tradicionales	124
4.6.2.- Contemporáneos.	128
4.6.2.1.- Sistema de costos SMP (Sólo materia prima) o Troughput accounting	128
4.6.2.2.- Costo del ciclo de vida del producto	131
4.6.2.3.- Costo objetivo o Tarjet Costing	133
4.6.2.4.- Sistema de costos basado en las actividades (ABC)	138
4.6.2.5.- Sistema de costo integral conjunto	138
4.7.- La gestión estratégica de costos	143
4.7.1.- Elementos de la gestión estratégica de costos	144
4.7.1.1.- Análisis del posicionamiento estratégico	144
4.7.1.2.- Análisis de la cadena de valor	145
4.7.1.3.- Análisis de los causantes de costos (Costeo basado en las actividades) .	146
4.7.1.4.- Sistema de control y evaluación estratégica (Sistema de Medición Balanceado /Cuadro de mando integral)	146

4.7.2.- El Costeo por Actividades (ABC)	149
4.7.2.1.- Orígenes	150
4.7.2.2.- Características	151
4.7.2.3.- Ventajas y desventajas	154
4.7.3.- Modelo de 4 etapas	156
4.7.4.- Elementos de un Sistema adecuado de gestión estratégica de costos .	158
4.8.- Conclusiones relativas a los sistemas de costos en México y sus limitaciones	159

TERCERA PARTE . **ANÁLISIS RELACIONAL DE LA INVESTIGACIÓN .**

CAPÍTULO 5 : PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN .

Objetivos del capítulo	168
5.1.- Resultados	169
5.1.1.- Resultados globales por variable	169
5.1.2.- Resultados por subvariable	170
5.1.2.1.- Evaluación del sistema de control presupuestal	170
5.1.2.2.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos	171
5.1.2.3.- Resultados por pregunta (ITEM)	172
5.1.2.4.- Resultados por giro	179
5.1.3.- Razones para no utilizar control presupuestal	182
5.1.4.- Razones para no utilizar sistema de costos	183
5.1.5.- Resultados de empresas nacionales y subsidiarias de empresas extranjeras	185
5.2.- Análisis e interpretación de los datos	186
5.2.1.- Resultados globales por variable	186
5.2.2.- Resultados por subvariable	188
5.2.2.1.- Evaluación del sistema de control presupuestal	188
5.2.2.2.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos	188
5.2.2.3.- Resultados por pregunta (ITEM)	189
5.2.2.4.- Resultados por giro	193
5.2.3.- Razones para no utilizar control presupuestal	194
5.2.4.- Razones para no utilizar sistema de costos	195
5.2.5.- Resultados de empresas nacionales y subsidiarias de empresas extranjeras	196
5.2.6.- Correlación de variables	197

CUARTA PARTE . **MODELOS PROPUESTOS .**

CAPÍTULO 6 : MODELOS DE CONTROL PRESUPUESTAL Y DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS MANUFACTURERAS MEDIANAS .

Objetivos del capítulo	203
6.1.- Modelo de control presupuestal	204
6.1.1.- Objetivos del modelo	204
6.1.2.- Características del modelo	206
6.1.3.- Requerimientos del modelo	211
6.1.4.- Diagnóstico empresarial integral	212
6.1.4.1.- Factores internos	214
6.1.4.1.1.- Mapeo o documentación de procesos	214
6.1.4.2.- Factores externos	220
6.1.4.2.1.- Análisis del entorno	220
6.1.4.2.2.- Situación del mercado	223
6.1.5.- Matriz reestructuradora de organizaciones	228
6.2.- Modelo de gestión estratégica de costos	230
6.2.1.- Objetivos del modelo	230
6.2.2.- Características del modelo	230
6.2.3.- Requerimientos del modelo	232
6.2.4.- Sistema de costos tradicional	233
6.2.5.- Sistema de costeo por actividades	235
6.2.6.- Bases para un enfoque de reducción estratégica de costos.	239
6.2.6.1.- Fuentes de eficiencia en costos	240
6.2.6.2.- Enfoque de reducción estratégica de costos	241
6.2.6.3.- Identificación de costos ocultos	243
6.2.6.4.- Análisis de filtros de costos	245
6.2.6.5.- Implementación del programa de reducción de costos	249
 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	 252
 SUGERENCIAS PARA TRABAJOS FUTUROS	 258
 ANEXOS :	 259
I.- Diferencia entre la administración tradicional y la moderna gestión Empresarial	260
II.- Cuestionario de evaluación del sistema de control presupuestal	262
III.-Cuestionario de evaluación del sistema de gestión estratégica de costos	270
IV.-Guiones telefónicos de telemarketing	280
V.- Retroalimentación a los empresarios	283

RELACIÓN DE CUADROS	287
RELACIÓN DE DIAGRAMAS	289
RELACIÓN DE GRÁFICAS	290
RELACIÓN DE FIGURAS	291
BIBLIOGRAFÍA	292

GLOSARIO

ADMINISTRACIÓN .- Es el proceso de planificación, organización, dirección y control del trabajo de los miembros de una organización, así como el uso de sus recursos disponibles para alcanzar las metas establecidas .

ATRIBUCIÓN DIRECTA .- Asignación que se hace de los costos variables directamente a los productos a los cuales pertenecen . Ejemplo : Costo de la materia prima consumida y de los costos identificables con los productos .

CARGA FABRIL.- En contabilidad de costos se refiere a los “ cargos indirectos “ de producción que incluyen todas las erogaciones que se hacen en una fábrica y que no se pueden identificar plenamente con un producto fabricado . Ejemplos : Energía Eléctrica, sueldo del director de la planta , depreciación del edificio , etcétera .

COACHING ONTOLÓGICO.- Entrenamiento orientado a la formación de líderes positivos de excelencia con sólidos valores morales y éticos .

CONTABILIDAD DE COSTOS .- Es el conjunto de registros, controles e informes estructurados con base en la teoría de la partida doble y que tienen como objetivo principal, el registrar , controlar e informar sobre los costos de producción erogados durante un período de tiempo determinado que generalmente es de un mes .

CONTROL .- Es el ejercer mando o dominio sobre algo o alguien .
Como parte del proceso administrativo es la verificación de que los resultados reales se han apegado a los planes establecidos .

COSTEO ABSORBENTE.- Es el sistema de costeo en el cual los inventarios son valuados con el total de costos de fabricación incurridos durante el período .

COSTEO DIRECTO.- Es el sistema de costeo en el cual el total de los costos fijos de producción incurridos se reflejan en los resultados del período .

COSTO.- En términos generales, costo significa un sacrificio económico que se lleva a cabo para obtener un beneficio determinado . Este sacrificio económico tiene las siguientes variantes a saber :

- Salidas de efectivo o costo desembolsado .
- Disminución a los beneficios o costo aplicado a los resultados.
- Inversiones necesarias para incrementar los ingresos o disminuir los costos totales .

COSTO INTEGRAL CONJUNTO.- Es el total de costos incurridos en un periodo determinado ,incluyendo tanto los costos fabriles como los no fabriles .

COSTO UNITARIO.- Es el resultado del cociente de dividir el total de costos atribuidos a un producto específico entre el volumen de producción del mismo .

DIAGNÓSTICO EMPRESARIAL INTEGRAL .- Es un modelo de Diagnóstico empresarial que se basa en la documentación o mapeo de los procesos y la evaluación de los factores externos de la empresa como son : análisis de la competencia, investigación de mercados y la utilización de matrices estratégicas .

DOCUMENTACIÓN DE PROCESOS .- También conocido como Mapeo de Procesos, no es más que un inventario de todos los procesos existentes en una empresa .

ESTRATEGIA.- De estrategias , General . Habilidad para dirigir un asunto . Son los medios utilizados , a través de los cuales, se lograrán los objetivos .

EFICACIA.- En la gestión empresarial es hacer lo que se debe hacer a fin de alcanzar los objetivos y metas fijados en la planeación .

EFICIENCIA.- Es la mejor manera por la cual las cosas deben ser hechas o ejecutadas a fin de que los recursos utilizados sean aplicados de la manera más racional posible .

FORECAST.- Es un documento en el cual se plasman los ajustes trimestrales al Presupuesto Maestro Anual , de acuerdo a las tendencias y datos reales .

GESTIÓN.- Acción y efecto de administrar .

GESTIONAR.- Hacer diligencias para conseguir una cosa u obtener un resultado .

MORTANDAD EMPRESARIAL .- Es el número de empresas que cierran definitivamente sus operaciones dentro de un lapso de tiempo determinado .

ORDEN DE PRODUCCIÓN.- Documento que se emite para controlar la producción bajo un régimen de producción lotificada o en bache.

PLAN.- Es un curso predeterminado y alternativo de acción sobre un período específico que representa una respuesta y una anticipación en el tiempo , con el fin de alcanzar un objetivo formulado con anticipación .

PLANEAR.- Es la acción de delimitar los objetivos y las metas , así como seleccionar el mejor curso alternativo de acción para alcanzarlos .

PROCESO.- Es un método sistemático para manejar actividades .

PROCESO CONTINUO .- Es el régimen de producción en el cual las condiciones de producción son rígidas . Ejemplo : Empresas Siderúrgicas .

PRODUCCIÓN CONJUNTA.- Son los diferentes productos obtenidos de un proceso de producción común . Cuando son productos principales se denominan coproductos y cuando son productos secundarios se denominan subproductos .

PRODUCTO INTERNO BRUTO.- Es el volumen total de producción de un país durante un lapso de tiempo determinado que generalmente es de un año . Se abrevia PIB .

PRORRATEO.- Es la técnica aritmética por medio de la cual se distribuyen los costos entre diferentes productos .

SENTIDO COMÚN.- Es el menos común de todos los sentidos . Es la capacidad de discernimiento que tiene una persona para distinguir lo que se puede cambiar de lo que no se puede cambiar, así como su capacidad para resolver conflictos y problemas de una manera práctica .

UNIDAD DE COSTO.- Es la unidad de medida que se utiliza para el calculo de los costos unitarios . litro, metro, kilo , pieza, par ,etcétera .

INTRODUCCIÓN :

Actualmente, las empresas se encuentran inmersas en un mercado que exige con mayor frecuencia mejores ventajas competitivas en cuanto a : precio, tiempo de entrega , calidad y servicio, entre otros factores . Esto hace necesario el manejo óptimo de todas las operaciones de la organización . Las organizaciones que no respondan oportuna y radicalmente al cambio , no podrán sobrevivir ni siquiera en el futuro inmediato .

La planeación estratégica, control presupuestal y la gestión estratégica de costos son tres factores vitales y críticos para cualquier negocio que desee ser exitoso, ya que se encuentran íntimamente relacionados con todos los demás factores .

Muchas empresas que anteriormente fueron enormemente exitosas , actualmente, se encuentran , inclusive, con problemas de liquidez y supervivencia , en virtud, de que, el dinámico entorno actual las ha sobrepasado y sorprendido sin las herramientas de gestión adecuadas para administrar el cambio . Algunas otras empresas se han estancado y han limitado enormemente sus posibilidades de crecimiento .

En el primer capítulo del presente trabajo planteamos el esquema metodológico seguido en la presente investigación .

En el segundo capítulo identificamos el marco contextual en el cual se desarrolla la presente investigación que son las empresas manufactureras medianas en nuestro país y localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana. .

En el capítulo tercero señalamos una breve panorámica sobre los diferentes tipos de planeación en sus aspectos teóricos y prácticos .

En el capítulo cuarto señalamos también, una breve panorámica sobre los diferentes sistemas de gestión de costos. e identificamos el enfoque estratégico en su utilización .

En el capítulo quinto presentamos en una forma resumida los resultados obtenidos en las encuestas realizadas , a través de la aplicación de los cuestionarios de salida previamente elaborados para los efectos de la investigación realizada en el presente trabajo .

En el capítulo sexto , se proponen específicamente los modelos para el control presupuestal y gestión estratégica de costos para las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana .

AGRADECIMIENTOS :

**A mi querida ESCUELA SUPERIOR DE
COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN .**

**A todos mis maestros, especialmente , a la
DRA MARIA ANTONIETA ANDRADE VALLEJO
por su gran apoyo y , sobre todo, paciencia .**

**A todos los empresarios que gentilmente
contestaron los cuestionarios aplicados y
a todos los que amablemente nos recibieron
en sus oficinas .**

**A todo el personal de Telemarketing y de campo
que hicieron posible la realización del presente
proyecto .**

**A todos mis compañeros, amigos y personal
de la división de posgrado .**

**A todos mis colegas por sus comentarios y
observaciones .**

DEDICATORIAS :

A DIOS por haberme dado vida, salud y , sobre todo, paciencia para terminar este trabajo .

A mi madre por haberme dado la vida .

A mi adorada esposa por su gran apoyo .

A mis tres divinidades celestiales :

RUTH IVETTE

AMPARO GIOVANNA

MONICA IVONNE

A la memoria de mi padre :

ARMANDO JAIMES CARRAL

A la memoria de mi abuela :

MARIA AUXILIADORA WIARCO GARCIA .

A mi hermana y sobrinos .

A los guerreros de luz del grupo :

RAMOS MILLÁN DE AMOR Y SERVICIO .

Por haberme ayudado a encontrarme a mi mismo y a conocer el verdadero significado de una vida útil y feliz .

PRIMERA PARTE

MARCO DE REFERENCIA Y CONTEXTUAL .

MARCO DE REFERENCIA . CAPÍTULO 1: ESTRATEGIA METODOLÓGICA SEGUIDA EN LA INVESTIGACIÓN .

Objetivos del capítulo :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- Explicar la manera en que se llevó a cabo el presente trabajo de tesis , señalando los pasos que se siguieron para :
 - Identificar la situación problemática .
 - Elaborar el planteamiento del problema .
 - Definir el objetivo principal de la investigación .
 - Delimitar los objetivos específicos .
 - Plantear las preguntas de investigación .
 - Justificar la investigación .
 - Definir el tipo de investigación .
 - Definir la inferencia de trabajo .
 - Identificar y definir las variables .
 - Operacionalizar las variables .
 - Delimitar el diseño de la investigación .
 - Presentar el esquema metodológico de la investigación .

CAPÍTULO 1: ESTRATEGIA METODOLÓGICA SEGUIDA EN LA INVESTIGACIÓN .

1.1.- Situación problemática .

1.1.1.-Antecedentes :

“ Es innegable el hecho de que en los momentos actuales que nos está tocando vivir , el contar con un sistema de costos adecuado significa tener mayores medios para abrirse paso en un mercado cada vez más competido y una situación económica difícil y sujeta a constantes presiones inflacionarias ,

La contabilidad de costos resulta , sin lugar a dudas, para muchas empresas, o más bien dicho, para todas las empresas que carecen de ella , la medicina que curaría la mayor parte de sus enfermedades (o cuando menos las más dolorosas) :

Desgraciadamente , a pesar de la situación imperante, es aún enorme el número de empresas que hacen caso omiso a la implementación de un sistema de costos adecuado por considerar excesiva la erogación que esto significaría ; sin embargo, no escatiman esfuerzo alguno para pagar altos honorarios a auditores externos de prestigio para estar en paz con el fisco .

En este ambiente de abulia e indiferencia por parte de la Pequeña y Mediana industria, resulta importante la labor de convencimiento de los contadores públicos en beneficio de sus clientes , demostrándoles que contando con un sistema de costos adecuado se obtendrán mayores beneficios , los cuales, superarán en todos los casos al costo de funcionamiento e implantación . Inclusive, cuando una empresa cuenta con el personal técnicamente capacitado podrá implantar su propio sistema de costos basándose en el profundo conocimiento de sus operaciones fabriles . No obstante ello, los contadores públicos podrán orientar profesionalmente a sus clientes en los casos en que su intervención sea solicitada para solucionar las dudas y los problemas que se les presenten . “¹

A casi 30 años del examen profesional del autor del presente trabajo, la situación planteada en esta tesis no parece haber cambiado gran cosa. El ambiente de abulia e indiferencia por parte de los directivos y propietarios de las PyMEs para implementar sistemas de costos se vió enormemente agudizado con la entrada en vigor de la complicada reforma fiscal a partir del 1 de enero de 1987 .

En esta reforma se sustituía el “ costo de lo vendido “ por el rubro de “ compras netas “ como una de las más importantes deducciones a los ingresos de las empresas manufactureras .

¹ Jaimes ,Cruz Armando . (1978) : Implantación de un Sistema de Costos Estimados en un Industria de Artes Gráficas . Tesis profesional .ESCA, IPN. México , pp190-191 .

Una de las más importantes razones que argumentaban las autoridades tributarias era en el sentido de que pretendían “ aligerar “ la carga administrativa de los contribuyentes al relevarlos de la obligación de llevar control de inventarios y , como consecuencia, control de costos .

Esta situación fue a todas luces perjudicial tanto para los empresarios como para las mismas autoridades tributarias del país por las siguientes razones :

Para los empresarios , por el hecho de que se despreocuparon totalmente de sus funciones prioritarias de control de producción, inventarios y costos, enfocando sus mayores esfuerzos administrativos y de gestión a la “planeación fiscal “que enriqueció a muchos consultores fiscales ; pero puso en serios problemas a muchas empresas que no pudieron responder adecuadamente a los cambios del entorno competitivo y se vieron obligadas a cerrar sus puertas con la entrada en vigor del tratado de libre comercio (TLC) a partir del año de 1993 .

Para las autoridades tributarias , ya que abrieron la puerta a una “amplia avenida” muy propicia para la evasión fiscal , en virtud de que muchas empresas industriales poderosas aprovecharon la “ brillante reforma “ para llevar (auxiliados de sus sistemas de control presupuestario) un efecto diferido en el calculo del resultado fiscal , el cual, lógicamente, siempre arrojaba “ perdidas fiscales “ gracias al efecto de las compras deducibles .

Es por ello, que las autoridades tributarias decidieron volver a la vieja base del “ costo de lo vendido “ para efectos del cálculo del resultado fiscal a partir del 1 de enero de 2005 ; con el consiguiente enojo y malestar de un gran número de empresarios y propietarios de empresas manufactureras .

Retomando las consideraciones anteriormente mencionadas, el autor del presente trabajo decidió emprender una investigación formal acerca de la eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de costos en las empresas manufactureras medianas , adicionándole un efecto estratégico , el cual es desarrollado en el marco teórico .

En virtud de la estrecha relación que existe entre un sistema de gestión de costos con un sistema de control presupuestal, se ha decidido , para los efectos del presente trabajo valorar también el grado de efectividad y eficiencia con que son utilizados éstos últimos en las empresas manufactureras medianas .

1.1.2.-Problemática :

Sin lugar a dudas, la falta de cultura de planeación entre los propietarios y directores generales de las PyMEs en México es una de las causas más importantes para que la gran mayoría de estas empresas carezcan de sistemas formales de gestión de costos y control presupuestal .

Aunque a la fecha no se ha llevado a cabo una investigación formal que arroje indicadores confiables con respecto a esta problemática; existen (derivadas de la práctica profesional y del sentido común) algunas opiniones de expertos en la materia , las cuales mencionamos a continuación :

En el testimonio de reconocimiento al Dr Habid Chamoun Nicolas por su obra : Desarrollo de Negocios, el presidente de la empresa consultora Shipley Associates Mr Stephen Pshipley mencionó lo siguiente : (Habid Chamoun Nicolas ,2001)²

Las empresas con problemas de planeación se encuentran en desventaja competitiva con respecto a aquellas que han construido una buena cultura y estructura de planificación . *

El mismo Dr Habid Chamoun Nicolas en la obra citada , menciona lo siguiente con respecto a la planeación :

Es muy importante comprender que la planeación no es una actividad forzada o impuesta , es más bien un proceso natural de supervivencia y desarrollo . Esta realidad es más importante aún para las empresas pequeñas y medianas .

Asimismo, menciona tres razones por las que los dueños y directivos de las PyMEs no planean sus operaciones :

1. Falta de tiempo
2. Miopía estratégica .
3. Recursos .

Desde el punto de vista de la presente investigación y con base en experiencias personales , agregaría las siguientes :

- 4.- Régimen tributario obsoleto y complicado .
- 5.- Asesoría deficiente en sistemas de control de gestión y planeación estratégica .

En la introducción de la obra titulada : El nuevo sistema de gestión para las PyMEs , los autores : Carlos S Andriani, Rodolfo Eduardo Biasca y Mauricio Rodríguez Martínez señalan lo siguiente : (Andriani,Biasca y Rodríguez, 2003 .)³

² Habid Chamoun, Nicolás. (2001): Desarrollo de Negocios. Editorial Ágata, 3era Edición .México, pp.216-217.

³ Andriani S, Carlos (y otros). (2003):El Nuevo Sistema de Gestión para las PyMEs . Editorial Norma, Primera Edición . México, p.Introducción. XVII

* Subrayado propio .

Gran cantidad de PyMEs y en especial , las latinoamericanas, tienen serias deficiencias que podríamos agrupar en 4 aspectos :

1.- El Sistema de Gestión :

La mayoría de las PyMEs no tienen un direccionamiento claro, no saben lo que quieren de su empresa , ni lo que esperan sus clientes , trabajan de manera reactiva, resolviendo los problemas como van surgiendo , e incorporando nuevas inversiones , líneas de productos o departamentos , sin la adecuada planeación , no tienen un sistema formal de gestión , ni existen objetivos claros para todos en la empresa .

2.- Procesos :

Existe desorden en los procesos y en las áreas, las actividades que se realizan con frecuencia son redundantes , representan esfuerzos duplicados y muchas no agregan ningún valor. No se tiene una conciencia clara de los procesos de la empresa , ya que la mayoría de ellos no se encuentran adecuadamente documentados , por lo que las áreas y departamentos compiten entre si generando grandes ineficiencias y desperdicios .

3.- Factor Humano :

La mayoría de los empleados se encuentran desmotivados y el trabajo deshumanizado . No se dan las condiciones para que liberen su potencial y hagan contribuciones significativas , impulsando a la empresa a que eleve constantemente su nivel de competitividad . Los jefes y personas que han alcanzado cierto nivel jerárquico forman sus nichos de poder , segmentando egoístamente a la empresa y evitando el desarrollo del personal . *

* subrayado propio .

4.- Sistemas de información y diagnóstico :

La gran mayoría de PyMEs con frecuencia adolecen de un sistema de información adecuado que les permita conocer la situación de su entorno y de su operación interna . Desconocen como construir un conjunto de indicadores que les guíe y permita alinear los diferentes tipos de mediciones que cada área tiene e integrarlo en un sistema de información con el cual el empresario pueda tomar oportunamente las decisiones adecuadas y establecer las políticas o directrices del negocio.

Adicionalmente a las opiniones de los autores y de conformidad con entrevistas previas llevadas a cabo con algunos empresarios y directivos de empresas manufactureras medianas , nos percatamos de que las razones principales que nos mencionaron como objeciones para planear las operaciones de sus negocios fueron las siguientes :

- Porque el futuro es muy incierto .
- Porque el entorno es muy cambiante .
- Porque es una pérdida de tiempo , dinero y esfuerzo .
- Porque no tenemos información estadística confiable.

- Porque es un proceso costoso, que solamente las grandes corporaciones pueden pagar.
- Porque vivimos al día y no tenemos tiempo suficiente .

Sin embargo, según información recabada de socios de prestigiadas firmas de contadores públicos, así como experiencias personales del autor del presente trabajo , se podrían agregar las siguientes razones, las cuales, por lógica, no fueron abiertamente externadas:

- Falta de disciplina .
- Desconocimiento del mercado real y potencial .
- Dificultad para definir los objetivos y estrategias .
- No tener documentados los procesos internos .
- No tener involucrado y facultado al personal .
- Malos sistemas de información .
- Autoengaño en cuanto al futuro y posición de la empresa .
- Nichos de poder, corrupción y mantenimiento del estatus , por encima de los intereses de la empresa .
- Administración “ contra incendios “ y visión de corto plazo .
- Soberbia ejecutiva por los éxitos del pasado .
- Resistencia al cambio.- círculo de comodidad .
- Por estar demasiado preocupados por los impuestos .

En cuanto al control presupuestal se refiere, las razones mayormente argumentadas por los directivos y propietarios de las empresas manufactureras medianas fueron las siguientes :

- El proceso para elaborar el Presupuesto Maestro Anual consume grandes cantidades de tiempo, recursos y esfuerzos .
- El proceso para llevar a cabo las revisiones periódicas de resultados es también bastante laborioso .
- Es un proceso costoso que únicamente las grandes corporaciones pueden solventar , ya que requiere de personal especializado en planeación .
- En muchas ocasiones no se cuenta con el personal capacitado para manejarlo .

Algunos directivos de empresas medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana pertenecientes a corporativos extranjeros , me manifestaron abiertamente su malestar , y hasta cierto grado, inconformidad con el sistema de control presupuestario tradicional basado en un presupuesto maestro anual y en revisiones o ajustes periódicos ; en virtud de ser una actividad desgastante, y costosa .

Derivado de mi propia experiencia profesional, así como de algunas pláticas y entrevistas informales con algunos directivos y propietarios de empresas medianas , me percaté de que , en realidad, el proceso “ completo “ requerido por un buen sistema de control presupuestal exigía no menos de 45 semanas al año , según se puede apreciar en el cuadro 1 :

Cuadro 1 :
Tiempo utilizado promedio en semanas al año por un
Sistema de Control Presupuestal .

<u>Actividad .</u>	<u>N. de semanas al año .</u>
1.- Presupuesto Maestro Anual .	24
2.- Análisis y explicación de desviaciones mensuales .	12
3.- Ajustes trimestrales (Forecast)	6
4.- Presupuesto anual Preeliminar	4
TOTAL	46

Fuente : Elaboración propia .

Como se puede apreciar en el cuadro 1 el tiempo utilizado al año por el proceso de control presupuestal tradicional demanda de la contratación de personal especializado y exclusivamente dedicado a tales funciones , razón por la cual , muchas empresas medianas se rehúsan a utilizarlo , motivadas por el aspecto del “ costo administrativo “ adicional que implica “ .

Algunos directivos y empresarios me manifestaron que cuando terminaban de elaborar el presupuesto maestro, algunas premisas presupuestales habían cambiado ; por lo que mencionaron la necesidad de contar con un sistema de control presupuestario que se adaptara más fácilmente a entornos más dinámicos y cambiantes .

En cuanto a la problemática principal relacionada con la adecuada utilización de un sistema de gestión estratégica de costos se deriva del hecho de que , en virtud de la “ universalidad del concepto costo “ , las demandas de información de los diferentes tipos de usuarios , se han dividido en las siguientes partes :

- Usuarios Externos : Contabilidad Financiera .
- Usuarios Internos : Contabilidad Administrativa / Contabilidad de gestión .

Usuarios Externos : Contabilidad Financiera .

Los usuarios externos formados por : autoridades tributarias, bancos, proveedores, clientes y accionistas de la empresa demandan información reglamentada por normas de contabilidad generalmente aceptadas, las cuales, muchas veces, en la práctica, difieren de las necesidades específicas o los criterios convencionales de cada empresa o grupo de empresas , lo que marca una “ brecha “ entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión .

En el caso de México , tenemos el problema de que, actualmente , las autoridades fiscales no se pusieron de acuerdo con el instituto mexicano de contadores públicos a fin de “ conciliar y adecuar “ la reforma fiscal del costo de ventas vigente a partir del 1 de enero de 2005 con las necesidades específicas de información demandadas por la contabilidad financiera a través de las NIF (normas de información financiera) . Esta situación ha provocado que las empresas tengan que manejar dentro de su sistema de información financiera , un subsistema para darle cumplimiento a las obligaciones fiscales y otro para cumplir con las NIF .

Usuarios Internos : Contabilidad de costos / Contabilidad de gestión .

La contabilidad de gestión genera información para los usuarios internos . En términos más precisos identifica, recolecta, mide, controla y reporta datos útiles para los directivos en cuanto a la planeación , control y toma de decisiones . Sin embargo , dentro de una misma empresa , surgen diferentes necesidades de información en cuanto a costos se refiere , lo que ha ocasionado, incluso, pugnas y conflictos entre los diferentes usuarios de la misma. Esta situación ha provocado que se minimice la importancia de la contabilidad de costos al convertirla en una especie de híbrido de la contabilidad financiera y de la contabilidad administrativa o de gestión , ya que proporciona información sobre la forma en que se pueden usar los costos de una compañía con fines internos y externos . Cuando se emplea con fines de contabilidad financiera , mide los costos de producción y ventas de acuerdo con las normas contables NIF (anteriormente PCGA) .⁴

Debido a la situación anteriormente planteada, muchas empresas medianas en México han limitado el uso de sus sistemas de costos a dos aspectos primordiales :

- Valuación de los inventarios .
- Determinación mensual del costo de lo vendido .

Como consecuencia de la reforma fiscal de 1987, la utilización de los sistemas de costos en nuestro país se ha estancado en el siglo antepasado . Es por ello, que posiblemente las autoridades tributarias decidieron regresar al viejo esquema de 1986, o sea, al costo de ventas para efectos fiscales .

Derivado de algunas entrevistas con empresarios y directivos de empresas manufactureras medianas , opiniones de socios de despachos de contadores y experiencias personales del autor del presente trabajo, las principales razones argumentadas para no llevar sistemas de costos fueron las siguientes :

- No lo consideramos necesario .
- Es una pérdida de tiempo , dinero y esfuerzo .

⁴ Don, R Hansen y Maryanne, M Mowen: (1996) . Administración de costos . Editorial Internacional Thomson Editores SA DE CV . México , pp2-12. Adaptación del autor .

- No se cuenta con información estadística confiable dentro de la empresa .
- Es un proceso laborioso y costoso .
- Falta de tiempo, vivimos al día .
- Falta de asesoría económica y adecuada .
- Falta de personal capacitado .

En cuanto a usuarios externos se refiere, es una tendencia el hecho de que los subsistemas generados para cumplir con las obligaciones fiscales y con las normas obligatorias de NIF (normas de información financiera) podrían quedar como de simple trámite con poco valor agregado para las empresas; en virtud de que éstas deberán estar más orientadas a la gestión estratégica de costos, en lugar de preocuparse tanto por los impuestos, si es que quieren sobrevivir.

El cambio ya no puede esperar, únicamente las empresas que se decidan a cambiar su forma de administrar sus negocios , adaptándose a los nuevos modelos de gestión estratégica de costos que demandan el nuevo entorno competitivo podrán permanecer en el mercado . Para esto será necesario, para empezar , que al interior de las empresas se eliminen los tan nocivos “ nichos de poder “ o “ islotes “ que imperan todavía en la mayoría de las empresas medianas del país .

1.2.- Planteamiento del problema :

Desde la perspectiva del presente trabajo, la falta de cultura de planeación , así como la deficiente utilización de sistemas de control presupuestal y de gestión estratégica de costos es una de las causas más importantes de la baja rentabilidad en las empresas manufacturadoras medianas en México .

De lo anteriormente expuesto, se delimitó la definición del problema de la siguiente manera :

La mayoría de las empresas manufacturadoras medianas en México y localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana carecen de un sistema adecuado de control presupuestal y de gestión estratégica de costos .

1.3.- Objetivos de la investigación :

Derivado del planteamiento anterior y siendo la base para la formulación de los objetivos de la investigación que sirvan como guías importantes para el seguimiento adecuado del presente trabajo , se consideraron los siguientes :

1.3.1.- Objetivo general :

Diseñar los Modelos adecuados de Control Presupuestal y de Gestión Estratégica de Costos para las empresas manufacturadoras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana, a fin de incrementar su rentabilidad .

1.3.2.- Objetivos específicos :

1. Determinar las causas por las cuáles algunas de las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana no ejercen ningún sistema de control presupuestal .
2. Evaluar el grado de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de control presupuestal , en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana .
3. Determinar las causas por las cuáles algunas de las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana no utilizan ningún Sistemas de Gestión Estratégica de Costos .
4. Evaluar el grado de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana .
5. Correlacionar el grado de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de control presupuestal y gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana , con sus indicadores de rentabilidad .

1.4.- Preguntas de investigación :

Derivado de los objetivos específicos mencionados anteriormente, se determinaron las siguientes preguntas de investigación :

- ¿ Cuáles son las razones por las cuales algunas empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana no utilizan ningún sistema de control presupuestal ?
- ¿ Cuál es el nivel de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana ?
- ¿ Cuáles son las razones por las cuales algunas empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana no utilizan ningún sistema de gestión estratégica de costos ?
- ¿ Cuál es el nivel de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana ?
- ¿ Cómo se relacionan los niveles de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de control presupuestal y los sistemas de gestión estratégica de costos con la rentabilidad en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana ?

1.5.- Justificación de la investigación :

Relevancia Social :

La presente investigación tiene la siguiente relevancia social :

- Pretende demostrar a los directivos y propietarios de las empresas manufactureras medianas, mediante los resultados obtenidos, que aquellas empresas que utilizan más eficaz y eficientemente sus sistemas de control presupuestal y de gestión estratégica de costos obtienen los mejores resultados financieros , además de que , lógicamente, su potencial de crecimiento es mayor .
- Adicionalmente se pretende , mediante la presente investigación, crear conciencia entre los empresarios de que el invertir tiempo, dinero y esfuerzo en el desarrollo e implementación de los sistemas anteriormente mencionados redundará en mayores beneficios tanto en el corto como en el largo plazo .
- Sirva también el presente trabajo para que las autoridades tributarias del país lleven a cabo un “ consenso a nivel nacional “ acerca de una “ verdadera reforma fiscal “ que simplifique sustancialmente la determinación y pago de las diferentes contribuciones fiscales en beneficio de la nación y de los empresarios .

Implicaciones prácticas :

La presente investigación tiene las siguientes implicaciones prácticas :

- Con los resultados obtenidos en las encuestas realizadas , los empresarios participantes en las mismas , contarán con información de gran valor que les será útil para delimitar, entre otras cosas, las necesidades de capacitación de sus colaboradores , así como la mejora en la sistematización de sus actividades .
- Creará conciencia entre los empresarios acerca de la necesidad de llevar a cabo diagnósticos empresariales integrales periódicamente .
- Se pretende también proponer modelos prácticos de control presupuestal y gestión estratégica de costos para las empresas manufactureras medianas .

Valor teórico :

La presente investigación pretende, mediante su marco teórico, explotar el conocimiento existente relacionado con los sistemas de control presupuestal y de gestión estratégica de costos , a fin de crear un marco de referencia para otro tipo de investigaciones relacionadas con los temas señalados .

Utilidad metodológica :

Lo más importante que dado que la presente investigación se realizó para el caso específico de las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana, se podría hacer extensivo para otras zonas geográficas , o incluso , a nivel nacional . Incluso, los cuestionarios de salida podrían adaptarse para empresas grandes también .

1.6.- Definición del tipo de investigación :

La presente investigación se inició como un estudio exploratorio, mediante la propia experiencia práctica del autor, la revisión de la literatura relacionada con los temas de gestión estratégica de costos y control presupuestal , así como con entrevistas preliminares llevadas a cabo con algunos directivos y propietarios de empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana . Asimismo, se realizaron entrevistas con socios de despachos de contadores públicos , a fin de recabar información lo más actualizada posible y relacionada con los temas anteriormente mencionados .

Posteriormente, se procedió a efectuar un estudio descriptivo con la finalidad de identificar las variables que intervinieron en el desarrollo de la presente investigación. A fin de medirlas en forma individual y finalmente, se llevó a cabo el estudio correlacional entre las variables a fin de contestar a la última pregunta de investigación :

- ¿ Cómo se relacionan los niveles de eficiencia y efectividad con que son utilizados los sistemas de control presupuestal y los sistemas de gestión estratégica de costos con la rentabilidad en las empresas manufactureras medianas localizadas en el distrito federal y zona conurbana ?

El presente trabajo se considera del tipo de investigación aplicada , ya que pretende resolver un problema práctico que se presenta en el campo de la gestión empresarial mediante la propuesta de un modelo de control presupuestal y de gestión estratégica de costos para las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana .

Asimismo, se puede clasificar como de carácter no experimental mediante la utilización del método hipotético deductivo , ya que a partir de la identificación de una situación problemática y planteamiento de un problema real observado en el campo de la gestión empresarial , y a través de un marco teórico , se formula una hipótesis, la cual se comprueba mediante la correlación de las variables detectadas y la utilización de instrumentos de medición .

En relación con el tiempo, la presente investigación se considera del tipo seccional o transversal , en virtud , de que estudia un fenómeno referido a un momento específico sin medir variaciones dentro de un horizonte de tiempo o período .

1.7.- Definición de Inferencia de trabajo :

El objetivo general , así como los objetivos específicos , llevarán de alguna manera a la solución del problema planteado y a su vez a la validación de la siguiente inferencia de trabajo de la investigación : (Andrade,2000)⁵

Mediante el diseño de un adecuado sistema de control presupuestal y de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y Zona conurbana se podrá incrementar su rentabilidad.

1.8.- Identificación y Definición de Variables .

De acuerdo a la definición de la inferencia de trabajo anteriormente señalada, las variables que intervienen en la presente investigación son las siguientes :

VARIABLE INDEPENDIENTE : (CAUSA)

La causa real de la problemática o fenómeno antecedente es :

Deficiente utilización de un sistema de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana .

Deficiente utilización de un sistema de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana .

VARIABLE DEPENDIENTE : (EFECTO O CONSECUENCIA)

Uno de los fenómenos consecuentes que sufren las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana al no contar con sistemas de control presupuestal y gestión estratégica de costos es :

● Baja rentabilidad .

⁵ Andrade Vallejo, Maria Antonieta. (2000) : Apuntes sobre Metodología de Investigación .ESCA-IPN. México

1.8.1.- Definición variable independiente :

Las definiciones contextuales de las variables independientes serían las siguientes :

“La deficiente utilización se refiere al grado de eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana , de acuerdo a los requerimientos establecidos en el marco teórico “.

“La deficiente utilización se refiere al grado de eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana , de acuerdo a los requerimientos establecidos en el marco teórico “.

Con base en las anteriores definiciones contextuales , procederemos a definir operacionalmente las variables independientes de la siguiente manera :

“ Se medirán con base en la evaluación del grado de eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana , de acuerdo a los requerimientos establecidos en el marco teórico, mediante la utilización de un cuestionario de salida “ .

“ Se medirán con base en la evaluación del grado de eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y zona conurbana , de acuerdo a los requerimientos establecidos en el marco teórico, mediante la utilización de un cuestionario de salida “ .

1.8.2.- Definición variable dependiente :

A fin de estar en condiciones de definir lo que se entiende por “ baja rentabilidad “ , vamos a tratar de entender los diferentes conceptos de rentabilidad.

Definición teórica :

“ Es la capacidad que tiene una empresa de vender un producto o servicio en un mercado en el cual existen otros similares y sostener a dicho cliente en el tiempo y con un margen de beneficio razonable “ (López Conde , 1975)⁶ .

⁶ López Conde, A.(1975): Análisis económico de la empresa y reducción de costos . Editorial . Lymusa , Primera Edición . México, p19.

“ Es la capacidad que tiene una empresa para obtener rendimientos adecuados a su giro o actividad a fin de crecer dentro de un mercado global de competencia perfecta y asimismo generar empleos suficientes y bien remunerados para sus colaboradores , contribuir al gasto público del gobierno federal y otorgar dividendos adecuados a los accionistas “⁷

Para Sallenave, la rentabilidad depende básicamente de tres factores a saber :
(Sallenave.2002)⁸

- La ventaja competitiva .
- La eficiencia y eficacia de todas las operaciones de la empresa .
- La creación de valor .

Por lo tanto, una definición contextual sería la siguiente :

“ Rentabilidad es la capacidad que tiene una empresa para tener un crecimiento sostenible en el largo plazo mediante una ventaja competitiva adquirida a través de la eficiencia y eficacia de sus procesos , así como la creación de valor percibida por sus clientes y sus rendimientos razonables obtenidos , de acuerdo a su giro “.⁹

Derivado de las definiciones anteriores podríamos deducir algunos indicadores financieros que nos ayuden a medir el grado de “ rentabilidad de una empresa “ , tal y como se aplican actualmente en las empresas manufactureras medianas :

- Utilidad Neta después de Impuestos / Activo Total
- Valor Económico Agregado :
Utilidad Neta después de Impuestos menos Costo Ponderado de Capital .
- Facturación Per-Cápita por giro .
- % de Incremento en las Ventas Netas por un período de tiempo determinado
- % de Incremento en la Utilidad Neta antes de Impuestos por un período de tiempo determinado .

Para los efectos de la presente investigación utilizaremos los tres últimos indicadores ,a fin de solicitar la información a los empresarios de una forma más práctica .

Por lo tanto, la variable dependiente “ baja rentabilidad “ quedaría definida contextualmente de la siguiente manera :

“ Baja rentabilidad es la incapacidad o ineficiencia que tiene una empresa para tener un crecimiento sostenible en el largo plazo con una desventaja competitiva adquirida a través de la ineficiencia e ineficacia de sus procesos , así como el poco valor agregado percibido por sus clientes y sus pobres rendimientos obtenidos, de acuerdo a su giro” .

⁷ Definición propia del autor del presente trabajo .

⁸ Sallenave Jean Paul .(2002) : La gerencia integral . Editorial. Grupo editorial Norma . México. p134

⁹ Adaptación del autor a (Sallenave, 2002) .

Con base en la definición contextual anterior procederemos a definir operacionalmente la variable dependiente de la siguiente manera :

“ La baja rentabilidad estará delimitada con base en los indicadores financieros seleccionados y proporcionados por los empresarios participantes en las encuestas y que hayan obtenido los porcentajes integrales más bajos .“

1.9.- Operacionalización de las Variables :

Con la finalidad de mostrar la operacionalización de las variables desde una perspectiva más práctica y objetiva, a continuación presentamos el siguiente cuadro :

Cuadro 2 :

CUADRO INTEGRADOR DE VARIABLES					
VARIABLE	INDICADOR	DIMENSIÓN	ÍNDICE	ESCALA	ESTADÍSTICA
INDEPENDIENTES :					
1.- Deficiente utilización de un sistema de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el D.F y zona conurbana .	Resultados de la información recabada a través de la aplicación del cuestionario de salida relacionado con la gestión estratégica de costos .	Evaluación de la utilización de un sistema de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el D.F y zona conurbana .	Porcientos Integrales por ITEM .	NOMINAL SUJETO	MEDIA MODA
2.- Deficiente utilización de un sistema de gestión estratégica de costos en las empresas manufactureras medianas localizadas en el D.F y zona conurbana .	Resultados de la información recabada a través de la aplicación del cuestionario de salida relacionado con la cultura de planeación .	Evaluación de la utilización de un sistema de control presupuestal en las empresas manufactureras medianas localizadas en el D.F y zona conurbana .	Porcientos Integrales por ITEM .	NOMINAL SUJETO	MEDIA MODA
DEPENDIENTE :					
1.- Baja rentabilidad .	Indicadores financieros proporcionados por los empresarios participantes en la encuesta .-	Indicadores financieros que miden la rentabilidad en las empresas manufactureras medianas localizadas en el D.F y zona conurbana .	% de Incremento en ventas netas en un período de 2 años . % de Incremento en utilidad neta en un período de 2 años . Facturación per cápita .	ORDINAL OBJETO	Coefficiente de correlación de PEARSON .

Fuente : Elaboración propia con base en : (Andrade,2000)¹⁰ .

¹⁰ Op.cit # 5

1.10.- Diseño de investigación :

Los diseños no experimentales –a los cuales pertenecen las encuestas -, y que es el caso específico del presente trabajo, son especialmente apropiados para investigaciones descriptivas y relacionales, es decir, investigaciones en las cuales se desea establecer las correlaciones y asociaciones que pueden haber entre diversas variables . (Briones, Guillermo 1998)¹¹

A continuación se menciona el procedimiento utilizado para llevar a cabo la presente investigación :

1.10.1.- Selección de la población objetivo :

La población objetivo estuvo integrada por las empresas manufactureras medianas localizadas en el Distrito Federal y la zona llamada conurbana, la cual se encuentra integrada por las siguientes localidades :

- Naucalpan de Juárez .
- Ciudad Satélite .
- Tlalnepantla .
- Ecatepec .
- Cuautitlán .
- Tultitlán .
- Atizapán de Zaragoza .
- Ciudad Neza
- Chalco .

Para integrar la población objetivo se utilizarán básicamente dos fuentes de información :

- EL Directorio de Empresas del SIEM por tamaño de empresa y
- El Directorio de Empresas en México publicado por el Comercial Intelligence Service que es una división de Business Monitor internacional .

Con base en la información recabada de los directorios arriba mencionados se estructuró una base de datos de la población objetivo conteniendo la siguiente información :

- Número consecutivo .
- Nombre de la Empresa .
- Dirección de la Empresa .
- Teléfonos y Fax .
- Correo Electrónico .
- Giro (por número) .

¹¹ Briones, Guillermo (1998) : Métodos y Técnicas de Investigación para las Ciencias Sociales . Editorial Trillas, 3era. Edición . México

- Nombre del Contacto .
- Posición del Contacto .
- Plantilla de personal en número de colaboradores totales .

El universo total de empresas en México registradas en las diferentes cámaras al 10 de Octubre de 2004 era de 591 820 .

El total de empresas medianas a esta fecha era de 11 148 de las cuales 4 549 eran las que pertenecían al sector de la industria manufacturera .

De éstas, 1 020 empresas se encontraban localizadas en el Distrito Federal y la Zona con-urbana, cantidad que , finalmente, constituyó la población objetivo .

1.10.2.- Selección y Tamaño de la muestra : ¹²

Tomando en cuenta la población objetivo de 1020 empresas y si determinamos, para los efectos de la presente investigación, un error estándar no mayor de 0.014 y una probabilidad de ocurrencia de Y de 0.90 . ¹³

¿ Cuantos cuestionarios tendríamos que aplicar a los empresarios ?

DATOS :

N = Tamaño de la población objetivo de 1020 empresas .

Y = Valor promedio de una variable, 1 ejecutivo por empresa .

Se = Error estándar determinado por nosotros 0.014 .

V2 = Varianza de la población .

S2 = Varianza de la muestra expresada como la probabilidad de ocurrencia de Y .

P = Probabilidad de ocurrencia de Y = 0.90 .

1n = Tamaño de la muestra sin ajustar .

n = Tamaño de la muestra .

Aplicaremos las siguientes fórmulas :

$$S2 = P (1 - P) .$$

$$V2 = Se^2 .$$

$$1n = S2 / V2$$

$$n = 1n / 1 + (1n/N) .$$

Sustituyendo los datos tenemos :

$$S2 = 0.90 (1 - 0.90) = 0.90 * 0.10 = 0.09$$

$$V2 = (0.014)^2 = 0.000196$$

$$1n = 0.09 / 0.000196 = 459$$

$$n = 459 / 1 + (459 / 1020) = 459 / 1.45 = 317 .$$

¹² Hernandez, Sampieri Roberto . (1998): Metodología de la investigación . Editorial. Mac Graw Hill, Segunda Edición . México, pp210-212 .

¹³ Calculos efectuados con la ayuda del paquete estadístico SPSS para Windows .

Teníamos que haber recabado 317 cuestionarios contestados y se logró recabar 350 cuestionarios, distribuidos de la siguiente manera de acuerdo al giro de las empresas que respondieron sus cuestionarios :

1. Productos alimenticios , bebidas y tabaco	20
2. Textiles, prendas de vestir e industria del cuero .	74
3. Papel, productos de papel , imprentas y editoriales .	63
4. Sustancias Químicas , derivados de petróleo y productos del caucho .	71
5. Productos de minerales no metálicos .	9
6. Industrias metálicas básicas .	44
7. Productos metálicos , maquinaria y equipo .	18
8. Industrias de la madera y productos de madera .	6
9. Otras Industrias Manufactureras .	45
TOTAL	350

Las respuestas obtenidas por localización fueron como sigue :

Distrito Federal	270
Estado de México	80

Del total de respuesta recabadas únicamente 209 empresas proporcionaron la información financiera solicitada , o sea un 65.93 % del tamaño de la muestra .

1.10.3.- Elaboración del instrumento de recopilación de la información :

Tomando en consideración las variables independientes y la variable dependiente fue necesario la elaboración de dos cuestionarios de salida (los cuales se presentan en el capítulo de anexos del presente trabajo) .

Para la elaboración de los cuestionarios de salida mencionados se tomaron en cuenta primordialmente :

• La validez del contenido a través de :

- ✓ El objetivo de la investigación .
- ✓ Los objetivos específicos .
- ✓ La inferencia de trabajo
- ✓ El marco teórico .

• La validez de constructo a través de :

- ✓ La operacionalización de las variables .
- ✓ El marco teórico .

De acuerdo a lo anteriormente señalado, los cuestionarios de salida se integraron de la siguiente manera :

- Antecedentes .
- Instrucciones .
- ¿ Quién debe contestar el cuestionario ?
- Despedida .

Cuestionario # 1 :

Variable : Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :

Compuesto por 34 preguntas totales distribuidas en las siguientes sub-variables :

- | | |
|--|----------------|
| ● I.- Estructura y Conocimiento De la Empresa | 17 preguntas . |
| ● II.- Planeación Estratégica | 8 preguntas . |
| ● III.- Presupuesto Maestro y Control Presupuestal . | 9 preguntas . |

Todas las preguntas tienen un valor de 1 a 5 puntos .
puntuación total 170 = al 100 % .

Para la utilización de este cuestionario se obtuvo un índice de confiabilidad del 84.92% aplicando la fórmula del coeficiente Alfa de Cronbach obtenido directamente del programa SPSS para Windows .

Cuestionario # 2 :

Variable : Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

Compuesto por 49 preguntas totales distribuidas en las siguientes sub-variables :

- | | |
|--|----------------|
| ● I.- Eficiencia del Sistema De Costos . | 13 preguntas . |
| ● II.- Gestión Estratégica . | 14 preguntas . |
| ● III.- Eficiencia del Software . | 9 preguntas . |
| ● IV.- Abatimiento de Costos . | 13 preguntas . |

Todas las preguntas tienen un valor de 1 a 5 puntos , con excepción de la pregunta N. 1 que tiene un valor de 0 o 3 puntos, según sea el caso . Una empresa que no tienen implementado NINGÚN sistema de costos tendrá 0 puntos en esta pregunta .

puntuación total 243 = 100 %

Para la utilización de este cuestionario se obtuvo un índice de confiabilidad del 82.56% aplicando la fórmula del coeficiente Alfa de Cronbach obtenido directamente del programa SPSS para Windows .

Para la elaboración de las preguntas , se consideraron dos criterios básicos :

1.- La primera escala de medición está relacionada con la periodicidad con que se lleva a cabo una actividad , o si de plano nunca se ha hecho en toda la vida de la empresa .

. Ejemplo :

¿ Se ha llevado a cabo un diagnóstico integral (tanto interno como del entorno) en la empresa ?

Posibles respuestas (ÍTEM) :	Valor en puntos
1.- NUNCA .	1
2.- RARA VEZ .	2
3.- OCASIONALMENTE .	3
4.- GENERALMENTE .	4
5.- SIEMPRE .	5

2.- La segunda escala de medición está relacionada con el grado de eficiencia y eficacia con la que se esta llevando a cabo una actividad actualmente.

Ejemplo :

¿ Se encuentran debidamente documentados todos los procesos de la empresa ¿

Posibles respuestas (ÍTEM) :	Valor en puntos
1.- DEFICIENTE .	1
2.- REGULAR .	2
3.- SATISFACTORIO .	3
4.- MUY BIEN .	4
5.- EXCELENTE .	5

Después de cada enunciado se aclara a que tipo de escala pertenece .

Como se puede observar, se utiliza una escala LIKERT de 5 opciones , la cual se considera la más adecuada para este tipo de encuestas en que se miden actitudes y predisposiciones individuales de los entrevistados .

Para la construcción de la escala LIKERT se tomaron en cuenta las siguientes precauciones : ¹⁴

- La operacionalización de las variables tanto independientes como dependiente mencionadas en el cuadro 2 (página 23 del presente trabajo) .
- Selección, depuración y recopilación de las preguntas .

¹⁴ Op.cit # 12 p167

- Determinación del número de ítems por pregunta . En el caso del presente trabajo fueron 5
- Determinación de los valores asignados a cada ítem y pregunta .
- Determinación de la valorización de la puntuación final por pregunta , del tamaño de la muestra .
- En el caso del presente trabajo se utilizaron porcentajes integrales, media , moda y coeficientes de correlación de Pearson .

En virtud de que las respuestas obtenidas podrían estar influenciadas por la predisposición, voluntad, premura, carácter , e inclusive, posición del entrevistado; se diseño un esquema relacional de las preguntas , de la siguiente manera :

Cuadro 3 :

ESQUEMA RELACIONAL DE PREGUNTAS			
ORIGINAL :		RELACIONADO CON :	
PREGUNTA #	CUESTIONARIO	PREGUNTA #	CUESTIONARIO
3	PLANEACIÓN	23	PLANEACIÓN
4	PLANEACIÓN	24	PLANEACIÓN
		25	PLANEACIÓN
15	PLANEACIÓN	18	PLANEACIÓN
		19	PLANEACIÓN
18	PLANEACIÓN	20	PLANEACIÓN
19	PLANEACIÓN		
20	PLANEACIÓN	21	PLANEACIÓN
		22	PLANEACIÓN
15	GESTIÓN COSTOS	20	PLANEACIÓN
		21	PLANEACIÓN
16	PLANEACIÓN	26	GESTIÓN COSTOS
1A	GESTIÓN COSTOS	26	PLANEACIÓN
		34	PLANEACIÓN
1C	GESTIÓN COSTOS	5	GESTIÓN COSTOS
5	GESTIÓN COSTOS	6	GESTIÓN COSTOS
		9	GESTIÓN COSTOS
15	GESTIÓN COSTOS	18	GESTIÓN COSTOS
17	GESTIÓN COSTOS	19	GESTIÓN COSTOS
27	GESTIÓN COSTOS	15	PLANEACIÓN
		20	PLANEACIÓN
11	GESTIÓN COSTOS	39G	GESTIÓN COSTOS
12	GESTIÓN COSTOS		

Fuente : Elaboración propia .

Esto se hizo con la finalidad de darle una calificación más realista a los cuestionarios contestados, a través de su proceso de validación , antes de turnarlos a captura .

1.10.4.- Aplicación del Instrumento de recopilación de la información :

Utilizando un guión telefónico prediseñado, los colaboradores de Telemarketing fueron los encargados de promocionar la respuesta de los cuestionarios , proporcionando a los empresarios involucrados tres opciones :

- Entrevista agendada “ CARA A CARA “ .
- Respuesta por INTERNET en formato PDF .
- Respuesta por Correo Directo con porte pagado .-

Independientemente de la fuente de las respuestas, todos los cuestionarios recibidos fueron validados utilizando el “ Esquema Relacional de Preguntas “ anteriormente mencionado, pasando las respuestas depuradas en limpio y agrupándolas por carpetas . Estas carpetas se iban pasando para captura de la información . (El guión telefónico prediseñado se presenta en el capítulo de “ Anexos “ del presente trabajo).

A continuación se presenta el resumen de las respuestas recibidas :

**Cuadro 4 :
Resumen de las respuestas recibidas .**

RESUMEN CONTROL DE RESPUESTAS RECIBIDAS				TOTALES	SIN CONTROL		
CARPETA N.	ENTREVISTAS	CORREO	E-MAIL PDF		PRESUPUESTAL	DF	EDOMEX
1	9	7	9	25	6	13	12
2	8	6	11	25	10	20	5
3	5	5	17	27	13	20	7
4	7	5	12	24	15	18	6
5	6	6	12	24	14	20	4
6	9	7	9	25	14	17	8
7	6	5	14	25	11	19	6
8	5	6	14	25	13	21	4
9	7	9	9	25	11	20	5
10	3	12	10	25	17	21	4
11	7	8	10	25	8	17	8
12	6	5	14	25	12	18	7
13	4	10	11	25	18	21	4
14	9	7	9	25	15	25	0
TOTALES	91	98	161	350	177	270	80

Fuente: Elaboración propia .

Las entrevistas “ Cara a Cara “ , fueron personalmente atendidas por el autor del presente trabajo en compañía de un colaborador de la firma encargada de llevar a cabo el proceso de las encuestas .

Debido al “ terrorismo fiscal “ recientemente desatado por nuestras autoridades tributarias, los propietarios y funcionarios de las empresas mostraron un grado de desconfianza bastante notorio para contestar cualquier tipo de encuesta .

1.10.5.- Codificación de los datos :

Para la captura inicial de los datos se utilizaron hojas de cálculo Microsoft Excell XP en forma de bases de datos .

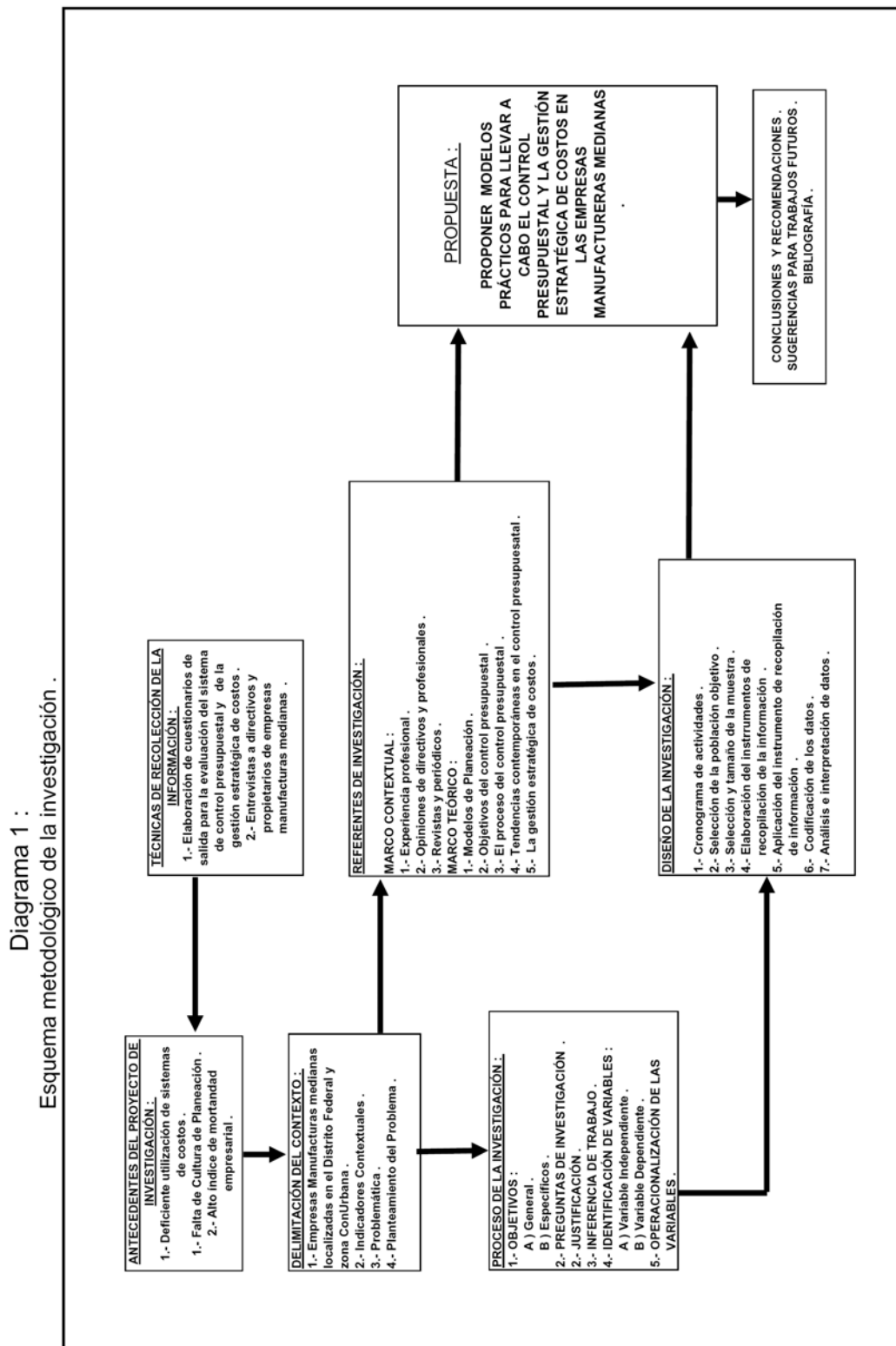
Los resultados de las encuestas recibidas y depuradas se agruparon en las siguientes plantillas :

1. Resultados globales cultura de planeación .
2. Resultados globales gestión estratégica de costos .
3. Resultados por giros cultura de planeación .
4. Resultados por giros gestión estratégica de costos .
5. Razones para no utilizar control presupuestal .
6. Razones para no utilizar sistemas de costos .
7. Correlación de variables .
8. Empresas con resultados .
9. Muestra de empresas perdedoras .
10. Muestra de empresas ganadoras .
11. Empresas nacionales .
12. Subsidiarias de empresas extranjeras .

Para el análisis de los datos a través de las medidas de tendencia central : Moda, media , desviación estándar , así como coeficiente de correlación de Pearson se trabajaron utilizando un paquete estadístico denominado SPSS para Windows , por lo cual estos datos se presentan en forma resumida , para los efectos del presente trabajo en el capítulo N.5 .

1.11.- Esquema metodológico de la investigación :

A continuación se presenta el Diagrama 1 que contiene el esquema metodológico seguido en la presente investigación :



MARCO CONTEXTUAL

CAPÍTULO 2: LA EMPRESA MANUFACTURERA MEDIANA EN MÉXICO .

Objetivos del capítulo :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- Señalar la importancia y desarrollo de la industria manufacturera en México .
- Identificar los factores que afectan la competitividad de la industria manufacturera en México a nivel mundial .
- Visualizar el futuro de la industria manufacturera en México .
- Señalar la importancia y características principales de la empresa mediana en México
- Identificar un análisis FODA de la empresa manufacturera mediana en México .
- Visualizar el futuro de la empresa manufacturera mediana en México .

CAPÍTULO 2 : LA EMPRESA MANUFACTURA MEDIANA EN MÉXICO .

2.1.- Importancia y desarrollo de la industria manufactura en México :

2.1.1.- Importancia :

El proceso de globalización de la economía y la incorporación forzada de México al Tratado de Libre Comercio de Norte América desde hace una década , le han impuesto a nuestro País una serie de retos que nos llevan a reconocer la necesidad de realizar una serie de transformaciones en el aparato productivo nacional para conectarlo a esta nueva dinámica mundial .

Bajo esta perspectiva, la Industria Manufacturera ha estado presente en la generación de empleos , así como en su activa participación dentro del PIB a nivel nacional , como podemos apreciar en los siguientes cuadros :

Cuadro 5 :

PRODUCTO INTERNO BRUTO ANUAL					
A PRECIOS DE 1993 .					
MILES DE PESOS					
AÑO	TOTAL	INDUSTRIA MANUFACTURERA	% DE INC/(DECR)		
			%	TOTAL	IND MANUF
1995	1,131,752,762	217,581,704	19.23%		
1996	1,190,075,547	241,151,931	20.26%	5.153%	10.83%
1997	1,270,744,065	265,113,424	20.86%	6.778%	9.94%
1998	1,334,586,475	284,642,713	21.33%	5.024%	7.37%
1999	1,382,935,488	296,631,276	21.45%	3.623%	4.21%
2000	1,473,660,184	317,091,621	21.52%	6.560%	6.90%
2001	1,473,692,340	304,990,489	20.70%	0.002%	-3.82%
2002	1,483,284,350	302,829,491	20.42%	0.651%	-0.71%

Fuente : INEGI Sistema de Cuentas Nacionales De México “ Cuenta de Bienes y Servicios “

Cuadro 6 :

ESTRATIFICACIÓN CON PERSONAL OCUPADO							
CENSOS ECONÓMICOS 1999	TOTAL	MANUFACTURAS	%	COMERCIO	%	SERVICIOS	%
Número de Establecimientos.	2,814,267	344,118	12.23%	1,443,676	51.30%	1,026,473	36.47%
Personal Ocupado	14,082,276	4,232,322	30.05%	3,784,869	26.88%	6,065,085	43.07%
Personal Promedio Ocupado por Establecimiento .	5	12		3		6	
Remuneraciones Totales .	\$ 521,789,805	\$ 199,043,828	38.15%	\$ 75,454,890	14.46%	\$ 247,291,087	47.39%
Promedio de Remuneraciones por Trabajador .	\$ 37,053	\$ 47,029		\$ 19,936		\$ 40,773	

Fuente : INEGI . Censos Económicos 1999 .

Como podemos apreciar en el cuadro 6 , la Industria Manufacturera es la que mayor capacidad generadora de empleos tiene , ya que, a pesar de representar únicamente un 12.23 % en cuanto a número de establecimientos , proporciona en promedio 12 empleos por unidad económica .

2.1.2.- Desarrollo :

El desarrollo de la Industria Manufacturera en México va íntimamente ligada con su historia , y dentro de este contexto , con su desarrollo tecnológico , así como con la organización y la gestión del conocimiento .

Como todos sabemos, la época colonial enmarca un estancamiento nocivo en el desarrollo tecnológico y de gestión del conocimiento en nuestro País, en virtud, de dos variables fundamentales :

- El Fanatismo Religioso impuesto por la Santa Inquisición y
- La poca creatividad y sentido de la innovación que tenían los españoles, debido, principalmente, al uso intensivo del trabajo manual de los esclavos .

Debido a estas situaciones no es de extrañarnos el hecho de que el desarrollo tecnológico en nuestro País se vio enormemente limitado primordialmente a la minería y a la industria textil .¹⁵

Para ejemplificar lo anteriormente expuesto, se presenta el siguiente cuadro relativo a los Períodos de la Tecnología y organización del conocimiento desde 1521 a 1994 :

¹⁵ Corona Treviño, Leonel . (2004) : La tecnología, siglos XVI al XX. Editorial Océano ,Primera Edición .México, p25 .

Cuadro 7 :

PERÍODOS DE LA TECNOLOGÍA Y ORGANIZACIÓN DEL CONOCIMIENTO (1521-1994)				
Fecha Inicio	SUCESO	Producción y procesos tecnológicos	Científico	Técnico-Tecnológico
1521	Caida de Tenochtitlan	Choque tecnológico		Pérdida de conocimientos por la destrucción de la organización indígena .
1549	Repartimiento y despojo .	Explotación extensiva de la fuerza de trabajo y los recursos naturales .	Creación de la Universidad Pontificia en el año de 1553 .	
1763	Reformas Borbónicas .	Mecanización Restringida .	La ciencia para las Artes Útiles . El Real Seminario de Minería en el año de 1792 . Primera Sociedad Científica en el año de 1834 . Fundación del Instituto de Geografía y Estadística en el año de 1833 . Biblioteca Nacional en 1834 .	
1850	Ferrocarriles .	Cambios de la producción artesanal a la producción a escala . Introducción de la electricidad en el año de 1879 . Desarrollo de la Siderurgia en 1900 . Introducción y uso del automovil en el año de 1907 . Inicio de la construcción de carreteras en el año de 1910 . Surgimiento de industrias mecánica y eléctrica a finales de la decada de 1920 .	Creación de Institutos de : Geología (1861) . Medicina (1891) . Bacteriología (1899) . Patología (1899) . Observatorios : Astronómico (1863) . Metereológico (1877) . Academias Científicas : Humboldt (1859) . Medicina (1891) . Universidad Nacional de MÉXICO en el año de 1819 .	Fundación de las Escuelas de : Agricultura (1853) . Preparatoria Técnica . Superior de Ingeniería Mecánica y Electrica . Superior de Comercio (1845) . Superior de Construcción .
1935	Consejo Nacional de la Educación Superior y de la Investigación Científica .	Nacionalización del Petróleo y la Petroquímica básica . Innovación del detonante con base en el plomo .	Se sentaron las bases del sistema científico a través de : 1.- La creación de instituciones de investigación y educación superior . 2.- Observatorio Astrofísico nacional . 3.- Universidad Nacional Autónoma de MÉXICO (1929) . 4.- Institutos de : A.- Química . (1941) . B.- Matemáticas e Ingeniería (1942) . C.- CINVESTAV (1961) .	Reactor Nuclear de SALAZAR . Instituto de Investigaciones Forestales, Agrícolas y Pecuarias . Instituto de Salubridad y de Enfermedades Tropicales (1939) . Instituto Politécnico Nacional (1938) . Se sentaron las bases para la Infra - Estructura Científica y Tecnológica a través de : 1.- Universidad Autónoma metropolitana . en el año de 1974 . 2.- Universidad Autónoma de Chapingo . 3.- Sistema de Escuelas de Educación Técnica . 4.- Escuela Nacional de Estudios Profesionales .
1970	Creación del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT) .	Creación de Parques Industriales . Políticas en Ciencia y Tecnología .	Sistema Nacional de Investigadores . Centros SEP-CONACYT	Centro para la Innovación Tecnológica UNAM (1989) . Centro de Investigación de Desarrollos Tecnológicos . Creación de Centros e Institutos Médicos .
1994	Tratado de Libre Comercio con América del Norte .	Desarrollo de nuevas tecnologías en electrónica y telecomunicaciones . Creación de empresas de base Tecnológica (EBT) .	Institucionalización de las transferencias tecnológicas .	CENAM Universidades Tecnológicas .

Fuente : (Corona , 2004) ¹⁶¹⁶ Op.cit # 15, p31-32 .

A fin de comprender el desarrollo de la Industria Manufacturera a nivel nacional, es necesario analizar, brevemente, el proceso de Industrialización, el cuál persigue, básicamente, tres objetivos específicos: ¹⁷

1. El crecimiento económico y su repercusión en la generación de empleos
2. La distribución de la riqueza generada entre los sectores sociales y los territorios.
3. El incremento en la calidad de vida.

Se suele considerar que la industrialización es el motor del crecimiento económico, de ahí que se hayan adoptado tres estrategias distintas de industrialización:

• Promoción de las Exportaciones no petroleras :

Las cuales dependen de la demanda mundial y de la competitividad del País. Los mecanismos utilizados para favorecer esta estrategia son:

- Atracción de la inversión extranjera directa.
- Selección tecnológica apropiada a la estructura industrial.
- Especialización productiva en ciertos grupos de actividad para conseguir ventajas competitivas.

• Sustitución de Importaciones :

Dependen primordialmente de la demanda doméstica y del desarrollo tecnológico. Los mecanismos utilizados son:

- Fomento a la inversión extranjera directa.
- Acciones de cobertura para el mercado local.
- Una participación activa del Estado en la función de producción de bienes a partir de sus empresas paraestatales.

• Industrialización Endógena :

La dinámica la determina nuestro país mediante la optimización en el uso de los recursos existentes. Los mecanismos utilizados son:

- Uso de capacidades locales disponibles.
- Fomento y promoción a las MyPyMEs .
- Uso de recursos, de factores y de financiamiento local .
- Política Industrial activa .

El crecimiento industrial en el País durante el período de 1940-1980 estuvo determinado por seis elementos principales : ¹⁸

1. Sustitución de importaciones .
2. Cambios en la estructura industrial hacia su diversificación productiva .

¹⁷ Jaime, Sobrino. (2003): Competitividad en las ciudades. Editorial El Colegio de México, Primera Edición . México , p247 .

¹⁸ Op.cit # 17 p248 .

3. Cambios en la demanda agregada como consecuencia del incremento del ingreso real de la población y de las transformaciones en los patrones y necesidades de consumo a nivel nacional .
4. Incrementos relativos en la productividad .
5. Cambios hacia la mayor concentración técnica, económica y financiera .
6. Construcción por parte del Estado, de un vasto conjunto de condiciones generales para la producción , con lo que la composición interna del capital cambia hacia una mayor participación del socializado sobre el privado .

La Industria Manufacturera como subsector arribó a la década de los 80's con 125 944 establecimientos , una estructura ampliamente diversificada , una demanda ocupacional superior a 2 millones de personas , un PIB de \$ 165 532 millones de pesos , una tasa de crecimiento de 7 % en los últimos años de los 70's , la consolidación productiva de las divisiones de bienes de consumo duradero e intermedio y la expansión relativa de los de capital . Para entonces la Industria Manufacturera aportaba 18.6 % del PIB total del País, lo cual permitió a México participar con un 2 % del PIB Industrial del conjunto mundial de las economías de mercado en 1980 y ocupar el décimo lugar por producción total , con una base productiva 1.5 veces más grande que la de todo el continente africano o similar a las de Argentina, Corea del Sur , Venezuela y Honk Kong juntas . El PIB Industrial per cápita del País se ubicó en \$ 2 473 , que situaba al México en el lugar 36 entre las más de 150 economías de mercado del mundo .

El modelo de sustitución de importaciones mexicano agotó sus posibilidades como estrategia de industrialización , y a principios de los 80's el sector industrial mostraba los siguientes efectos negativos :

- Política Industrial proteccionista contra la competencia internacional, lo cual propiciaba el crecimiento de una industria con bajos niveles de productividad y autofinanciamiento , pobre integración nacional y débil penetración en los mercados internacionales .
- Situación mono exportadora con base en el petróleo , siendo que en 1980 correspondían a las exportaciones petroleras casi dos terceras partes de las totales .
- Expansión acelerada de la demanda agregada valiéndose del gasto público y del endeudamiento externo , la cuenta corriente de la balanza de pagos llegó a un déficit de casi 8 % del PIB en 1982 , pero sin efecto multiplicador en el resto de la economía .
- Tecnología básicamente importada que no era siempre la más adecuada y que conllevaba un lento aprendizaje tecnológico y una baja producción de bienes de capital .

Así . la nueva estrategia de cambio estructural propuesta en 1983 perseguía el crecimiento económico en función de la reorientación industrial hacia el comercio exterior , impulsando la modernización y el potencial de grupos industriales con capacidad exportadora .

El objetivo primario era ubicar a la industria manufacturera como rectora de la economía mediante su inserción en los mercados internacionales. Esto significaba la adopción del modelo Neoliberal para el desarrollo económico y una estrategia de industrialización orientada a las exportaciones. ¹⁹

Desde el punto de vista del presente trabajo la adopción del Modelo Neoliberal a través del Tratado de Libre Comercio fue más bien una imposición de los Estados Unidos de Norteamérica ante el empuje comercial y la integración de la Comunidad Europea . No dudo de que la adopción del Modelo iba a ser necesaria de todas formas, sin embargo, no se llevó a cabo de una manera planeada con una visión de largo plazo, como todas las medidas que ha adoptado el gobierno , de acuerdo a nuestra propia idiosincrasia .

En el siguiente cuadro presentamos los principales indicadores que representan la dinámica Industrial del subsector manufacturero de acuerdo a los censos económicos de 1989,1993 y 1999 .

Cuadro 8 :

ESTADÍSTICAS DE LA INDUSTRIA MANUFACTURERA									
CONCEPTO	TOTAL	MICRO	%	PEQUEÑA	%	MEDIANA	%	GRANDE	%
CENSOS ECONÓMICOS 1989									
Numero de Establecimientos .	141,466	122,639	86.69%	14,042	9.93%	2,781	1.97%	2,004	1.42%
Personal Ocupado .	2,705,696	382,063	14.12%	542,851	20.06%	432,582	15.99%	1,348,200	49.83%
Remuneraciones Totales . *	\$ 21,974,572	\$ 847,346	3.86%	\$ 3,113,650	14.17%	\$ 3,336,897	15.19%	\$ 14,676,679	66.79%
Remuneraciones Promedio por Trabajador	\$ 8,121.60	\$ 2,217.82		\$ 5,735.74		\$ 7,713.91		\$ 10,886.13	
Valor Agregado Censal Bruto *	\$ 66,959,259	\$ 2,788,044	4.16%	\$ 7,828,493	11.69%	\$ 8,725,654	13.03%	\$ 47,617,068	71.11%
YACB/ESTABLECIMIENTO	\$ 473,324	\$ 22,734		\$ 557,506		\$ 3,137,596		\$ 23,761,012	
PIB **	\$ 172,236	\$ 7,992	4.64%	\$ 22,356	12.98%	\$ 24,854	14.43%	\$ 117,034	67.95%
PIB/Personal Ocupado a pesos de 1993	\$ 63,657	\$ 20,918		\$ 41,183		\$ 57,455		\$ 86,808	
CENSOS ECONÓMICOS 1993									
Numero de Establecimientos .	265,427	243,107	91.59%	16,831	6.34%	3,204	1.21%	2,285	0.86%
Personal Ocupado .	3,246,042	686,097	21.14%	643,691	19.83%	498,699	15.36%	1,417,555	43.67%
Remuneraciones Totales . *	\$ 70,204,955	\$ 3,620,942	5.16%	\$ 11,479,401	16.35%	\$ 11,986,483	17.07%	\$ 43,118,129	61.42%
Remuneraciones Promedio por Trabajador	\$ 21,627.86	\$ 5,277.59		\$ 17,833.71		\$ 24,035.51		\$ 30,417.25	
Valor Agregado Censal Bruto *	\$ 185,421,171	\$ 18,269,886	9.85%	\$ 26,131,019	14.09%	\$ 25,830,914	13.93%	\$ 115,189,352	62.12%
YACB/ESTABLECIMIENTO	\$ 698,577	\$ 75,152		\$ 1,552,553		\$ 8,062,083		\$ 50,411,095	
PIB **	\$ 213,060	\$ 19,367	9.09%	\$ 32,044	15.04%	\$ 31,746	14.90%	\$ 129,903	60.97%
PIB/Personal Ocupado a pesos de 1993	\$ 65,637	\$ 28,228		\$ 49,782		\$ 63,658		\$ 91,639	
CENSOS ECONÓMICOS 1999									
Numero de Establecimientos .	344,118	318,566	92.57%	18,678	5.43%	3,881	1.13%	2,993	0.87%
Personal Ocupado .	4,232,322	881,055	20.82%	704,095	16.64%	592,922	14.01%	2,054,250	48.54%
Remuneraciones Totales . *	\$ 199,043,828	\$ 15,673,100	7.87%	\$ 20,533,908	10.32%	\$ 62,106,772	31.20%	\$ 100,730,048	50.61%
Remuneraciones Promedio por Trabajador	\$ 47,029.46	\$ 17,789.01		\$ 29,163.55		\$ 104,746.95		\$ 49,034.95	
Valor Agregado Censal Bruto *	\$ 581,113,005	\$ 44,659,609	7.69%	\$ 53,667,717	9.24%	\$ 187,438,847	32.26%	\$ 295,346,832	50.82%
YACB/ESTABLECIMIENTO	\$ 1,688,703	\$ 140,190		\$ 2,873,312		\$ 48,296,534		\$ 98,679,195	
PIB **	\$ 284,643	\$ 34,252	12.03%	\$ 36,044	12.66%	\$ 43,725	15.36%	\$ 170,622	59.94%
PIB/Personal Ocupado a pesos de 1993	\$ 67,255	\$ 38,876		\$ 51,192		\$ 73,745		\$ 83,058	
* Cifras en miles de pesos corrientes .									
** Cifras en millones de pesos de 1993									

Fuente : INEGI Censos Económicos 1989,1993 Y 1999 con datos correspondientes al año inmediato anterior .

¹⁹ Op.cit # 17 p249 .

Como podemos apreciar , los % de incrementos observados en el cuadro anterior son básicamente los siguientes :

<u>INDICADOR</u>	<u>1988-1992</u>	<u>1992-1998</u>
Crecimiento en el número de Establecimientos	87.62%	29.65%
	123 961	78 691
Personal Ocupado	19.97%	30.38%
PIB a precios de 1993 .	23.70%	33.60%
PIB / Personal Ocupado a Precios de 1993 .	3.11%	2.47%

Se observa una baja sensible en el crecimiento en número de establecimientos de 45 270 unidades productivas .

Los indicadores dinámicos marcan un crecimiento favorable; sin embargo, el indicador de productividad (PIB/Personal Ocupado) señala una tendencia a la baja .

En el año de 1988 las empresas grandes representaban el 1.42% en número de establecimientos y generaban el 67.95% del PIB de la Industria Manufacturera .

Para el año de 1998 representaban únicamente el 0.87% en número de establecimientos generando un 59.94% del PIB manufacturero .

Por lo que respecta al Personal Ocupado y remuneraciones totales , la representatividad de las empresas grandes también tiende a disminuir, debido , principalmente, al dinámico crecimiento de las Micro Empresas en los años recientes a nivel nacional .

Este cuadro confirma la consolidación de la Industria Manufacturera como eje del crecimiento económico nacional durante los primeros años de funcionamiento del modelo neoliberal en México . Para efectos de análisis , la producción industrial del País se dividió en cuatro categorías de establecimientos (Criterio SIEM) :

- MICROEMPRESAS .- Con ocupación de hasta 10 colaboradores .
- PEQUEÑAS EMPRESAS.- Con demanda ocupacional entre 11 y 50 colaboradores .
- MEDIANAS EMPRESAS.- Que emplean entre 51 a 250 colaboradores . y
- GRANDES EMPRESAS.- Cuya fuerza laboral es superior a 250 colaboradores .

2.2.-Competitividad y futuro de la industria manufacturera en México :

2.2.1.- Medidas de la Competitividad industrial a nivel Mundial : ²⁰

El International Institute for Management Development (IMD) publica desde el año de 1997 un anuario mundial de competitividad: The World Competitiveness Yearbook (WCY) , el cual, es el estudio más renombrado en el contexto internacional sobre la competitividad de las naciones . Parte del supuesto de que la competitividad de una país y la de las empresas son conceptos independientes , por lo que mide y compara las condiciones que un país proporciona a sus empresas y la eficiencia de éstas .

Los factores de competitividad incluidos en el análisis del IMD que se desagregan a su vez en cinco subfactores cada uno , son los siguientes :

- Desempeño económico :
 - Economía Doméstica .
 - Comercio Exterior .
 - Inversión Internacional .
 - Empleos .
 - Precios .

- Eficiencia del gobierno :
 - Finanzas Públicas .
 - Política Fiscal .
 - Marco Institucional .
 - Legislación para los Negocios.
 - Seguridad .

- Eficiencia del sector privado :
 - Productividad .
 - Mercado Laboral .
 - Eficiencia en el manejo de las Finanzas .
 - **Planeación y Gestión Empresarial .**
 - **Liderazgo, Actitudes y Valores .**

- Infraestructura :
 - Infraestructura Básica .
 - Infraestructura Tecnológica y Científica . .
 - Salud y medio ambiente .
 - **Sistema de Valores .**
 - **Nivel Educativo .**

²⁰ IMD – World Competitiveness Yearbook –Competitiveness Factors . (Consulta en Línea 30/10/2004, <http://www02.Imd.ch/wcy/factors/>) .

- Los 20 subfactores arriba mencionados, comprenden más de 300 criterios de evaluación; sin embargo, cada subfactor no necesariamente contiene el mismo número de criterios .
- Cada subfactor, independientemente del número de criterios de evaluación que contenga, tiene la misma importancia a la hora de consolidar los resultados finales , es decir, únicamente el 5 % .

Los criterios de evaluación , pueden ser de dos tipos :

- ❖ Datos duros (Hard Data) .- Representados por indicadores económicos y de producción perfectamente cuantificables , como el PIB . Estos datos representan las 2/3 partes de la evaluación total .
- ❖ Datos blandos (Soft Data) .- Son aquellos datos que pudieran tener alguna apreciación cualitativa y representan 1/3 de la evaluación total .

Finalmente, mediante la consolidación de los resultados finales de los 20 subfactores se obtiene la calificación total que compone el grado de la competitividad nacional de cada País a nivel mundial incluida en el (WCY) World Competitiveness Yearbook .

Por otra parte, el Informe de Competitividad Global del Foro Económico Mundial emplea dos enfoques complementarios para el análisis de la competitividad : ²¹

- EL Índice de competitividad para el crecimiento (Growth Competitiveness Index o GCI) y
- El índice de competitividad para los negocios (Business Competitiveness Index o BCI) .

EL Índice de competitividad para el crecimiento (Growth Competitiveness Index o GCI) :

Mide la capacidad de una economía nacional para lograr un crecimiento económico sostenido en el mediano y largo plazo . Se basa en tres amplias categorías de variables :

Ambiente macroeconómico, Instituciones públicas y Tecnología .

El GCI se descompone en tres índices menores : tecnología, ambiente macroeconómico e instituciones públicas ; éstos, a su vez, en subíndices , que son calculados a partir de “ datos duros “ y “ datos de encuesta “ . Tanto las respuestas a la encuesta de opinión entre ejecutivos como los datos duros se convierten a una escala LIKERT de 1 a 7 .

²¹ Cambio Cultural – Medición de la Competitividad . (Consulta en línea 30/10/2004.<http://www.cambiocultural.com.ar/investigación/compedicion.htm>)

Para Tecnología, los subíndices son :

- ✓ Innovación .
- ✓ Tecnologías de la Información y la comunicación .
- ✓ Transferencia de tecnología .

Para Ambiente Macroeconómico , los subíndices son :

- ✓ Estabilidad macroeconómica .
- ✓ Calificación crediticia .
- ✓ Despilfarro del gasto del gobierno .

Para Instituciones públicas , los subíndices son :

- ✓ Respeto por los contratos y la ley .
- ✓ Nivel de corrupción .

El índice de competitividad para los negocios (Business Competitiveness Index o BCI) :

Evalúa la eficacia con la que una economía utiliza su stock de recursos . Este índice se basa en dos grupos de variables : operaciones y estrategias de las empresas y calidad del ambiente nacional de negocios . Estas a su vez se subdividen en subíndices como sigue :

Operaciones y Estrategias de las Empresas :

- ✓ Sofisticación de los procesos de producción .
- ✓ Naturaleza de la ventaja competitiva .
- ✓ Alcance de la capacitación del personal .
- ✓ Extensión del marketing .
- ✓ Disposición y capacidad para delegar poder .
- ✓ Capacidad de innovación .
- ✓ Inversiones en investigación y desarrollo .
- ✓ Presencia en la cadena del valor .
- ✓ Amplitud de los mercados internacionales .
- ✓ Grado de orientación y atención al consumidor .
- ✓ Control de la distribución internacional .
- ✓ Extensión de la política de marcas .
- ✓ Confianza en la administración profesional .
- ✓ Extensión de las compensaciones por incentivos .
- ✓ Extensión de las ventas regionales .
- ✓ Frecuencia del licenciamiento de tecnología extranjera .

Ambiente nacional de negocios :

- ✓ Condiciones de factores :
 - ❖ Infraestructura física .
 - ❖ Infraestructura administrativa .
 - ❖ Factor humano .
 - ❖ Infraestructura tecnológica .

- ❖ Condiciones de la demanda .
 - ❖ Sofisticación de los compradores .
 - ❖ Compras gubernamentales de productos de tecnología avanzada .
 - ❖ Presencia de estándares regulatorios a la demanda .
 - ❖ Leyes relacionadas con las tecnologías de la información.
- ✓ Industrias relacionadas y de apoyo :
- ❖ Calidad de los proveedores locales .
 - ❖ Estado de desarrollo de conglomerados (clusters) de empresas .
 - ❖ Disponibilidad local de maquinaria y de servicios especializados de investigación y capacitación .
 - ❖ Extensión de la colaboración en productos y procesos .
 - ❖ Cantidad y calidad de proveedores locales.
 - ❖ Disponibilidad local de componentes y partes .
- ✓ Contexto para la estrategia y competencia de las empresas : :
- ❖ Incentivos . .
 - ❖ Competencia .
 - ❖ Leyes relacionadas con las tecnologías de la información.

2.2.2.- Competitividad de la industria manufacturera en México a nivel Mundial :

La competitividad de un país existe cuando este logra sostener y expandir su participación en los mercados internacionales , al mismo tiempo que consigue elevar el nivel de vida de su población . Sin lugar a dudas, la productividad es el elemento fundamental de la competitividad de un país y está en función de la capacidad de su sector industrial para adoptar y desarrollar innovaciones tecnológicas que se traduzcan en un incremento y mejora de la misma .²²

Desde el punto de vista macroeconómico, la productividad es la maximización del producto, mientras que conforme a la perspectiva microeconómica, se entiende como la minimización de los costos. La productividad es un indicador de eficiencia y eficacia del sistema económico en la producción de bienes y en la prestación de servicios.

La eficiencia se identifica con la mejor relación posible entre los medios y los resultados ; entre el uso de los factores y la maximización de la cantidad de producto o satisfacción obtenidos .

La eficacia , por su parte, se relaciona con las medidas para satisfacer los requisitos de cantidad y calidad , sobre la base de que un conjunto de necesidades sociales requiere ser cubierto en aras de la calidad de vida y el bienestar de la población .²³

²² Op.cit # 17 p 99 .

²³ Idem p 70 .

La productividad es la fuerza de equilibrio fundamental para el desempeño competitivo de un país , y aquél que cuente con menos productividad que sus socios comerciales en todos los sectores, se verá obligado a competir con base en el tipo de cambio que funciona como una segunda fuerza de equilibrio .²⁴

Michael Porter asegura que la ventaja competitiva se crea y mantiene mediante un proceso altamente localizado . Las ventajas competitivas adoptan la forma de un diamante de 4 aristas , que incluye elementos microeconómicos derivados de las estrategias competitivas de las empresas y macroeconómicos que dependen del comportamiento del comercio internacional . Las esquinas del diamante están definidas por los siguientes determinantes competitivos : (Ver Figura1)

- **Condiciones de los factores:** Se relacionan con la oferta de mano de obra especializada o capital humano , con la infraestructura y con la creación y dotación de factores . ***Ventajas en costos*** .
- **Condiciones de la demanda:** Opera en función de la composición de la demanda interna y del comportamiento de la externa . ***Competencia Global*** .
- **Condiciones de los sectores conexos y de apoyo:** En cuanto al acceso oportuno y eficaz a los principales insumos , a las unidades para coordinar o compartir actividades en la cadena productiva y a la conformación de CLUSTERS de actividades . ***Influencia del gobierno*** .
- **Condiciones de estrategia, estructura y rivalidad de la empresa:** Se refiere a como se crean, organizan y gestionan las compañías y a la naturaleza de la rivalidad doméstica . ***Convergencia del mercado*** .

Para Michael Porter, el papel que corresponde al gobierno en la ventaja competitiva a nivel nacional, es influir en los 4 determinantes , ya que su intervención puede ser directa , como en la construcción de condiciones generales de la producción o indirecta, por medio de la formulación de la política económica e industrial o de las acciones tendientes a la regulación económica y la estabilidad política .

²⁴ Idem p 102 .

Figura 1



Fuente : Adaptado de (Porter,2002)²⁵

Las políticas públicas se constituyen en pilares de la competitividad de un país al ofrecer estabilidad macroeconómica y promover la eficiencia microeconómica .

En materia microeconómica, sus acciones se encaminan hacia la promoción de la apertura comercial , a brindar estímulos para el desarrollo tecnológico , la desregulación económica y la política industrial .

Una política industrial que fomente la competitividad macroeconómica constará de tres elementos :

- Acciones dirigidas a facilitar la prevalencia de los costos bajos de producción , lo cual no implica, necesariamente, la imposición de topes salariales .
- Acciones para facilitar la transmisión de los costos a los precios eliminando los obstáculos y regulaciones .
- Acciones concebidas para actuar sobre factores distintos a los costos de producción , como las estrategias de mercadotecnia y diferenciación de productos

A continuación presentamos el Cuadro Comparativo de Competitividad a nivel mundial por los años de 2003 - 2005 :

²⁵ Michael E, Porter. Ventaja Competitiva .Editorial Cecsca ,Segunda Edición .México, p4 .

Cuadro 9 :

CUADRO COMPARATIVO DE COMPETITIVIDAD A NIVEL MUNDIAL 2005.				
PAIS	PUNTUACIÓN	CLASIFICACIÓN		
		2003	2004	2005
USA	100,000	1	1	1
JAPON	68,652	25	23	21
INGLATERRA	68,518	19	22	22
ALEMANIA	67,842	20	21	23
BELGICA	67,456	18	25	24
ISRAEL	67,304	33	33	25
COREA	64,239	37	35	29
FRANCIA	64,203	23	30	30
CHINA	63,219	29	24	31
ESPAÑA	59,430	27	31	38
INDIA	59,053	50	34	39
PORTUGAL	52,426	39	39	45
COLOMBIA	51,407	45	41	47
TURQUÍA	51,293	56	55	48
GRECIA	50,332	42	44	50
BRASIL	49,856	52	53	51
ITALIA	45,819	41	51	53
RUSIA	43,591	54	50	54
MÉXICO	41,483	53	56	56
POLONIA	39,016	55	57	57
ARGENTINA	37,826	58	59	58
INDONESIA	33,811	57	58	59
VENEZUELA	30,282	59	60	60

Fuente : IMD- World Competitive Yearbook 2005 .

2.2.3.- Factores que afectan la competitividad de la industria manufacturera en México a nivel mundial :

El país y las empresas mexicanas siguieron perdiendo competitividad , según el reporte del Foro Económico Mundial .

De acuerdo con el Informe sobre Competitividad Global 2004-2005 , México retrocedió del lugar 47 al lugar 48 en el Índice de Competitividad Global (GCI) . Que evalúa el entorno macroeconómico, la calidad de las instituciones públicas y el nivel de preparación tecnológica e innovación de las 104 economías que conformaron la muestra .

De acuerdo al Internacional Institute for Management Development (IMD) en su Anuario de Competitividad a nivel Mundial (World Competitiveness Yearbook , WCY) México descendió de la posición 53 a la 56 de 2003 al 2005 (Cuadro N.9) .

El gran problema de México , como el de otras naciones de América Latina , es la ausencia de reformas , la inhabilidad de la clase política para alcanzar consensos y poner en marcha políticas adecuadas .

De acuerdo con el informe de competitividad, los cinco factores más conflictivos para emprender negocios en México son : ²⁶

- Acceso al financiamiento .
- La corrupción .
- La burocracia ineficiente .
- La infraestructura inadecuada .
- La Inestabilidad en las políticas .

En el mundo globalizado moderno la competitividad es un precursor del desarrollo. Las economías más competitivas tienden a crecer más aceleradamente, participan exitosamente en los mercados internacionales y finalmente están en mejor posición para proveer las bases del bienestar material de sus ciudadanos .

La afirmación de que la competitividad es responsabilidad de toda la sociedad significa que las empresas deben contar con el entorno adecuado para optimizar sus procesos y llegar a los mercados globales en mejores condiciones para conquistar clientes con productos y servicios de calidad , a precios accesibles con atención de venta y servicios de post-venta adecuados . No se trata sólo de un “ clima de negocios propicio “ . Son una serie de condiciones y servicios , públicos y privados que faciliten las actividades de las empresas y disminuyan sus costos de transacción al actuar en los mercados .

Existe también, por lo tanto, dentro de estas condiciones un margen amplio para la intervención activa y sistemática del gobierno. La trascendencia de este enfoque es mayor a medida que los establecimientos son de menor tamaño. Esta preocupación se observa no sólo en los países en vías de desarrollo, sino además en los más desarrollados, es decir, en las economías con mayor participación en los mercados globalizados .

²⁶ Hernández Ulises . (2004,Octubre,14) . El Universal .

Es urgente colocar a la competitividad del país y de sus empresas en una posición mucho más alta en la escala de las prioridades nacionales, en virtud de que ella constituye una precondition del crecimiento, del desarrollo y del bienestar material de todos los mexicanos. Actuar sobre la competitividad para mejorar el PIB/per. Cápita de México, significa no sólo avanzar en los mercados globales, sino cambiar la tendencia de estancamiento en la competitividad que ha caracterizado a nuestra economía como un todo en los últimos años.²⁷

Este atraso en nuestra posición competitiva implica entre otras cosas que en México las condiciones generales para innovar, desarrollar la creatividad y emprender, son desfavorables. *

Toda sociedad resiente los efectos de esta situación , pero muy particularmente aquellos individuos que desean iniciar y desarrollar establecimientos en el estrato de las PyMEs .

Conforme a la estratificación oficial, la distribución de las empresas manufactureras es la que se ilustra en el cuadro 8, estadísticas de la industria manufacturera , en el cual podemos apreciar que el 92.57 % del número total de establecimientos son Micro Empresas que emplean en promedio 3 colaboradores , generan únicamente el 7.87 % de las remuneraciones totales y participan con el 12.03 % del PIB Manufacturero .

En contraste podemos observar que las Empresas Medianas que participan únicamente con un 1.13 % del número total de establecimientos , emplean en promedio 153 colaboradores y generan el 31.20 % de las remuneraciones totales y el 15.36 % del PIB Manufacturero .

Cerca de las dos terceras partes de las Micro Empresas son considerados como de subsistencia , ya que son efímeras , han nacido como consecuencia de la desocupación en un esfuerzo muy loable de autoempleo , no conocen bien el giro del negocio , carecen de estructuras organizacionales sólidas y de tecnología adecuada .

En contraste, la Empresa Mediana , desde su concepción nace con la intención empresarial de atender un mercado específico y darle viabilidad a futuro a la actividad que emprende ; a diferencia de un enfoque meramente defensivo de procurarse un ingreso de subsistencia .

La diferencia no es muy clara ni sistemática en los establecimientos más pequeños . Sin embargo, esta distinción es importante para delimitar una política orientada hacia la competitividad para la empresa mediana que distinga respecto de políticas de corte casi asistencial propias de las micro empresas de subsistencia .

Tampoco se puede descartar que del numeroso estrato de micro negocios de subsistencia, muchos puedan desarrollar una carrera de desarrollo sobre las vías de la competitividad y la modernización . Pero esta posibilidad para poderse realizar requiere que el entorno económico se vuelva cada vez más propicio . Consecuentemente, una vez satisfecha esta condición será más factible concebir y aplicar estrategias también para impulsar a tales micro negocios a reconocer una carrera empresarial más sólida .

²⁷ Adaptado de Zamora Equihua, Alberto : Competitividad Factor de Desarrollo . (Consulta en línea . <http://www.coparmex.org.mx/contenidos/publicaciones/entorno/2001/mayo01/equihua.htm>).

* Subrayado propio .

Resumiendo un poco, tenemos tres situaciones coyunturales en la estructura empresarial de México : ²⁸

- Pocas unidades económicas por cada 1000 habitantes . En México existen 31 contra 55 del promedio mundial .
- La mayor parte son Micro empresas .
- Únicamente el 20 % del total de establecimientos está afiliado a alguna Cámara .

Debemos reconocer que en México el entorno empresarial no es tan favorable como en los países desarrollados , de manera que las empresas de menor tamaño (que son la mayoría) se encuentran aisladas y expuestas a una infraestructura insuficiente , un marco regulatorio excesivo, un complejo y obsoleto sistema tributario , así como servicios públicos y privados deficientes, como el financiamiento ; por lo que, efectivamente, quedan en una posición rezagada en términos de competitividad y de contribución al desarrollo del país .

De ahí que no debe sorprendernos el hecho de que la mayoría de las empresas en México no asimilen conocimientos ni tecnología ; por lo tanto, su esfuerzo innovador es prácticamente nulo y por consiguiente , su competitividad es limitada .

El espectro empresarial mexicano se caracteriza entonces por una polarización aguda . Por un lado, las empresas modernas e internacionales , que generalmente pertenecen al estrato de las corporaciones más grandes. Estas pueden competir exitosamente en los mercados globalizados , gracias a que sus economías de escala les permiten compensar los costos adicionales que tienen por operar en México ; además de que su posición sobresaliente también les permite tener acceso a vías alternas para subsanar ineficiencias en infraestructura , reglamentos, normas y servicios públicos deficientes . Circunstancias éstas que una vez superadas, distorsionan adicionalmente los mercados domésticos convirtiéndose en infranqueables barreras de entrada a la competencia , tanto nacional como extranjera , sobre todo, cuando ésta proviene de PyMEs .

Por el otro lado queda el resto de las empresas , que , como ya lo vimos, en su gran mayoría pertenecientes al estrato micro , y muchas de ellas resultado de actividades de subsistencia . En este contexto, la Empresa Mediana ofrece un potencial de crecimiento, empleo y competitividad, tal y como ocurre en otras economías del mundo . El desafío es encontrar la forma de aprovechar y fomentar ese potencial en México . La intervención del gobierno en este apoyo es fundamental para incentivar la asimilación de conocimientos , la integración de redes empresariales , la innovación y , finalmente, la competitividad .

Con estos apoyos no se trata de privilegiar a un grupo , sino de liberar y poner al servicio del país la fuerza creativa e innovadora que encierra la Empresa Mediana. Estos esfuerzos , sin duda alguna, deben complementarse con la participación del sector privado el cual puede y debe orientar la intervención de los apoyos hacia la satisfacción de las necesidades reales que enfrentan los empresarios en el mercado tanto doméstico como internacional .

²⁸ Op.cit # 27 .

Al igual que en otros países latinoamericanos , los últimos gobiernos de México han caído en una fase de eliminación de cualquier intervención para el fomento de las empresas , con el argumento de eliminar subsidios de una manera indiscriminada . En nuestro caso, incluso, llegamos al extremo de afirmar que la mejor política industrial es la no política . Con base en este principio el gobierno se ha ocupado sólo de la consecución de la estabilidad macroeconómica . Se ha considerado así, que las únicas condiciones que requieren las empresas en México son : control de la inflación, estabilidad cambiaria, tasas de interés decrecientes, así como un conjunto de normas y disposiciones legales que regulen las operaciones de los establecimientos económicos en el país y garanticen la seguridad , sin importar mucho que la mayoría de estas normas sean innecesariamente abundantes , prolijas , complicadas y , como en el caso de las leyes fiscales , contradictorias, redundantes, absurdas y , algunas veces hasta anticonstitucionales .²⁹

Con todo este panorama legal se da pie a una enorme discrecionalidad y por ende a una generalizada inseguridad jurídica .

Los resultados acumulados todos estos años, demuestran fehacientemente que la estrategia de intervención económica mínima está muy lejos de rendir los resultados que requiere nuestro país . Tanto los partidarios como los oponentes de las políticas de libre mercado deben reconocer que, actualmente, el mayor problema económico, político y social es la pobreza y la enorme y abismal injusticia en el reparto de la riqueza . Únicamente hay 2 países que aventajan a México en este rubro : Arabia Saudita y Sudáfrica .

La empresa es, sin lugar a dudas, la organización económica que caracteriza nuestra era . Es aquí donde hombres y mujeres se reúnen para concretar iniciativas que resulten en la generación de empleos y satisfactores para la sociedad . Es ahí donde se interpretan las señales del mercado para optimizar el uso de los recursos disponibles .³⁰

También en ella se generan ingresos para que los individuos ahí congregados tengan acceso a los satisfactores y servicios que requieran . En este auténtico laboratorio que son las empresas también se gestan nuevas iniciativas que mantienen a la economía y a la sociedad entera en constante evolución . Cuando estas formas se organizan pueden actuar con libertad y concentrar sus esfuerzos en la tarea económica sustancial que justifica sus existencias individuales , impulsan una dinámica general de donde se desprenden beneficios para toda la sociedad .

El signo más claro de éxito de las empresas es su crecimiento sostenido a largo plazo a través de la creación de valor y su competitividad .

La justificación de la intervención del gobierno deriva de la necesidad de orientar los esfuerzos sociales por una ruta de desarrollo sostenible . En un país como México significa cumplir con el reto de reducir la pobreza de manera permanente .³¹

Este desarrollo requiere crear dentro de la economía , las condiciones , las fuerzas y los estímulos para que sea la propia sociedad la que genere las condiciones materiales de más bienestar para todos .

²⁹ Op.cit # 27 .

³⁰ Idem .

³¹ Idem .

El contexto globalizado en que vivimos impone que la actividad económica de los países se traduzca en bienes y servicios que compitan exitosamente en los mercados globales .

La competitividad, sin embargo, no es responsabilidad exclusiva de las empresas, sino de todo su entorno. No pueden generalizarse las empresas competitivas en un país no competitivo . * De manera que el gobierno debe intervenir en su ámbito para facilitar la capacidad competitiva de las empresas . En esta ámbito, el estrato de la empresa mediana adquiere una relevancia peculiar. Orientar el entorno hacia la competitividad del país, naturalmente facilita la operación de todo tipo de empresas; sin embargo, será la empresa mediana la que pueda derivar mejor los estímulos y los resultados más significativos . ³²

Finalmente, para asegurar que los instrumentos y programas utilizados para fomentar la competitividad sean adecuados a las necesidades y posibilidades de la empresa , es necesario, actuar localmente de manera diferenciada . El desarrollo regional implica también la comunicación entre gobierno y la sociedad organizada . *

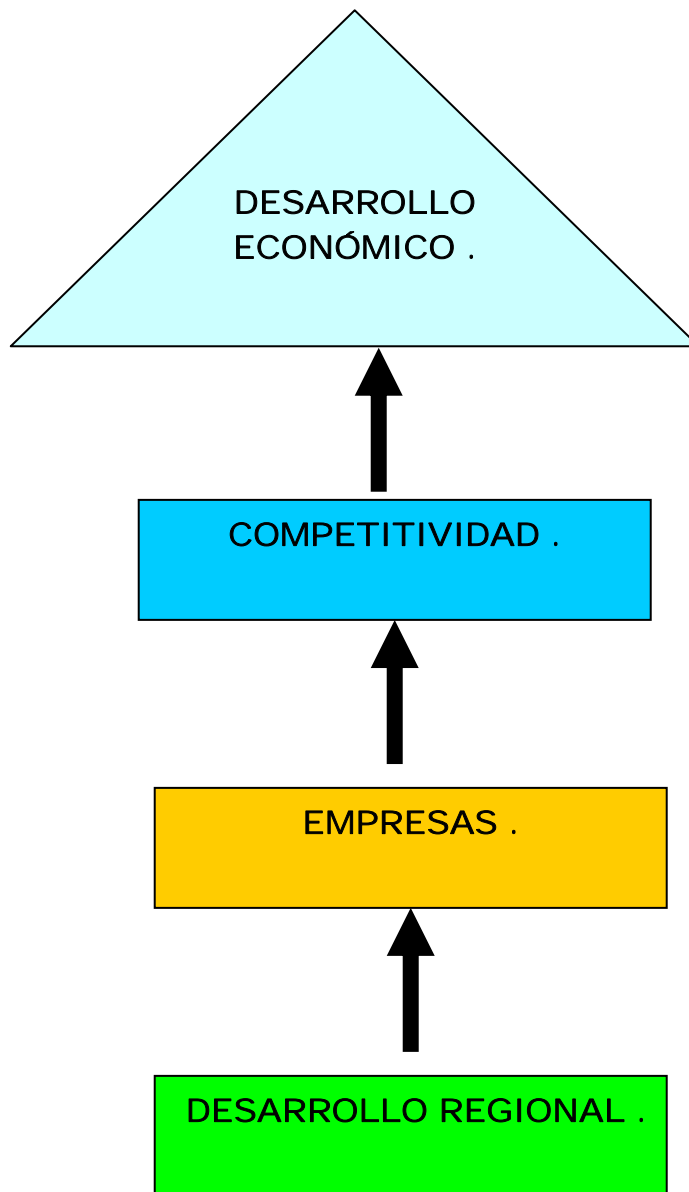
* Subrayado propio .

De esta forma las estrategias que surjan cuentan con el compromiso voluntario de individuos y empresas de cada región para asumir las responsabilidades correspondientes de acuerdo al modelo mostrado en la Figura 2 . ³³

³² Op.cit # 27 .

³³ Idem .

Figura 2 :
El proceso de la competitividad .



Fuente : Zamora E. Alberto .COPARMEX . Competitividad Factor de Desarrollo .

Finalmente, para asegurar que los instrumentos y programas utilizados para fomentar la competitividad sean adecuados a las necesidades y posibilidades de la empresa es necesario actuar localmente de manera diferenciada . El desarrollo regional, implica también la comunicación entre el gobierno y la sociedad organizada .De esta forma , las estrategias que surjan cuentan con el compromiso voluntario de individuos y empresas de cada región para asumir las responsabilidades correspondientes .

El primer punto que hay que destacar en cuanto al papel del gobierno en la promoción empresarial es la necesidad de generar un consenso que involucre a toda la sociedad sobre la competitividad y sus factores determinantes como son :

- La creatividad .
- La capacitación .
- La productividad .
- La iniciativa .

Este consenso debería manifestarse en que todos los mexicanos nos preguntáramos en cada momento , antes de tomar una decisión, si realmente estamos contribuyendo a que una empresa en México sea competitiva y gane más clientes en los mercados globalizados .

Esta pregunta resulta decisiva sobre todo para directivos, funcionarios públicos, legisladores y en general para todos los responsables tanto de las decisiones empresariales como gubernamentales , ya que sus respuestas quedan gravadas en forma de leyes, normas, reglamentos y políticas públicas concretas que después serán adaptadas, modificadas o derogadas según sea el entorno y los casos específicos .

Para resumir, se podrían plantear tres directrices sugeridas para el papel de un gobierno comprometido con el desarrollo sostenible a través de las empresas :

1. La competitividad del país debe ser el eje de todas sus decisiones . De manera que tanto iniciativas de ley , como estrategias y políticas públicas hayan sido pensadas y orientadas para facilitar y fortalecer que las empresas mexicanas puedan ganar clientes en los mercados globalizados , tanto domésticos como internacionales .
2. La empresa mediana debe quedar en el centro de la atención , no para recibir un trato preferencial, sino para darle a las acciones relativas mayor énfasis porque es la forma más accesible para liberar la creatividad , la iniciativa y el espíritu emprendedor de nosotros los mexicanos en un medio propicio, que además constituye el estrato más rentable en función de los recursos invertidos .
3. El desarrollo regional constituye la base a partir de la cual se debe organizar la política empresarial , esto implica que las estrategias descansen en la integración y corresponsabilización de los diferentes sectores de las sociedades locales en la toma de decisiones . De esta manera se asegura la participación comprometida y la sostenibilidad de las estrategias a largo plazo .

³⁴

³⁴ Op.cit # 27 .

2.2.4.- Futuro de la industria manufacturera en México :

Desde el punto de vista del autor del trabajo , la posibilidad de que nuestro país logre mayores tasas de crecimiento, competitividad y de empleo , está lejos de acontecer mientras no se prepare una estrategia completa y equilibrada que permita aprovechar de lleno la globalización .

La simple estabilidad macro es insuficiente para alcanzar los estándares internacionales , es urgente un modelo micro económico adecuado a la nueva realidad político, económica y social del país , así como lograr transparencia en las instituciones públicas , entrar de lleno a la desregulación , una reforma fiscal y laboral integrales , sin olvidar alcanzar mayores niveles de seguridad , abatimiento de la corrupción , combate frontal al contrabando y la piratería entre otras plagas que nos afectan a nivel nacional .

El gobierno ha tratado de hacer su tarea engrosando el presupuesto burocrático con la creación de la Subsecretaría para la pequeña y mediana empresa dependiente de la Secretaría de Economía , así como la creación del Consejo Presidencial para la competitividad , instancia que tiene entre sus objetivos impulsar la competitividad y fortalecer el mercado interno, el desarrollo de una infraestructura física moderna que impulse el flujo de las mercancías en los procesos de comercio exterior a costos y en tiempos competitivos, así como establecer un marco regulatorio adecuado a las nuevas condiciones del país y a los requerimientos de las empresas .

La tramitología para abrir empresas en México es uno de los problemas más complejos que se encuadran en la falta de certeza jurídica , por lo cual, el sector empresarial insiste, de una manera u otra en que se eliminen trabas burocráticas ya que sólo generan corrupción, fraudes, así como un menor crecimiento de empresas y fuentes de empleo .

Eso sin contar que poco a poco México se queda a la zaga como destino para la inversión por esta situación .

De acuerdo con información recabada del Centro de Estudios Económicos del Sector Privado, el promedio para la apertura de un negocios en México es de 57 días .³⁵

Entre las estrategias demandadas por el Sector Privado , están las siguientes :

• Estrategias inmediatas :

- Cumplir cabalmente las leyes vigentes .
- Reducir al sector informal .
- Combatir el contrabando y la piratería .
- Reestructurar el registro público de la propiedad .
- Simplificar los trámites .
- Eliminar burocracia excesiva en las dependencias .
- Eliminar prohibiciones para invertir .

³⁵ (CEESP) Centro de Estudios Economicos del Sector Privado (2004,Octubre,5) . El Economista .

- Estrategias de mediano plazo :
 - Programa de incentivos fiscales a manufactura de exportación .
 - Reformar leyes constitucionales .
 - La reforma fiscal integral .
 - La reforma energética .
 - La reforma laboral .

Aún con la instrumentación del Sistema de Apertura Rápida de Empresas (SARE) creado por el gobierno federal para agilizar trámites de apertura de empresas, ello no ha funcionado en ninguno de los tres niveles de gobierno, a decir de los propios empresarios, ya que únicamente se ha implementado en 26 de los más de 2200 municipios de país .³⁶

De acuerdo con un informe de la Secretaria de Economía , los principales incentivos que atraen capitales al país son los siguientes :

- Zonas Estratégicas .
- Reducción del ISR .
- Terrenos e Infraestructura de servicios .
- Reducción de Aranceles .
- Incentivos Fiscales a la Inversión .
- Créditos preferenciales .
- Desregulación Administrativa .
- Financiamiento a proyectos de investigación y de alta tecnología .
- Incentivos a la capacitación .

De estas 9 variables, México únicamente ha desarrollado 2, (las dos últimas) en tanto que CHINA ha desarrollado 5 (las 4 primeras y la de créditos preferenciales) .

Sin embargo, no todas son malas noticias , a pesar de que durante el período de 1992 a 1998 la industria manufacturera crecía a una tasa promedio del 5.6 % anual y en el período de 2000 a 2002 decreció en un 4.3 % , actualmente, ha recuperado su paso, ya que, durante el mes de Agosto de 2004 creció en un 5.7 % en comparación con el año anterior, destacando por sus mayores contribuciones, la producción de vehículos automotores , carrocerías, motores , partes y accesorios para vehículos automotores, industrias básicas de hierro y acero , cerveza y malta, equipos y aparatos electrónicos, carnes y lácteos , otros productos metálicos, maquinaria y equipo no eléctrico, vidrios y productos de vidrio, aparatos electrodomésticos entre otros .³⁷

El punto de vista del presente trabajo, es en el sentido de que el Sector Público no es el único responsable del nivel de competitividad en nuestro país. Así como éste debe cumplir con su Tarea en el sentido de crear y fortalecer el entorno nacional, así también los empresarios tienen que cambiar sus paradigmas obsoletos que les han impedido ser más competitivos .

³⁶ Gonzalez Lilia (2004,Octubre,5) El Economista .

³⁷ Idem .

Entre estos Paradigmas obsoletos podríamos señalar los siguientes : ³⁸

- **Mentalidad fiscalista a la defensiva.-** Dejar de preocuparse tanto por la evasión de impuestos y concentrarse en actividades realmente prioritarias .
- **Cultura de planeación .-** Visualizar los negocios en el largo plazo, ya que las utilidades a corto plazo son un medio y no un fin en si mismas .
- **Cultura de la delegación.-** Aprender a confiar en la gente, delegando aquello que sea factible de delegar en el personal adecuado .
- **Cultura del factor humano.-** Darle un sentido más humano a la empresa, en el sentido de que el personal es uno de los factores más importantes para el éxito de los negocios .
- **Cultura de atención al cliente.-** Crear conciencia de que el cliente es lo más importante en la empresa , y de hecho es el jefe supremo, y por lo tanto, debemos esmerarnos en atenderlo .
- **Cultura de capacitación .-** Concebir a la capacitación como una inversión y no como un costo innecesario para cumplir un requisito de orden burocrático .
- **Cultura de calidad total.-** Tener en cuenta que la rentabilidad y las utilidades se derivan de la excelencia en todos los procesos internos .
- **Liderazgo.-** Predicar con el ejemplo y crear cultura y valores corporativos que conlleven hacia un clima laboral democrático y ampliamente participativo .
- **Cultura de Diagnóstico .-** Acostumbrarse a llevar a cabo periódicamente un Diagnóstico integral tanto interno como externo , a fin de guiar la gestión empresarial con un enfoque estratégico y de alta rentabilidad .
- **Cultura de facultamiento.-** Olvidarse de que únicamente los directivos y gerentes son los únicos que piensan y de que el resto del personal sólo debe obedecer y ponerse a trabajar .
- **Cultura de autoaprendizaje.-** Formarse el hábito de la capacitación empresarial continua y motivar al personal en el mismo canal .
- **Cultura de Consultoría.-** Solicitar ayuda profesional cuando sea necesario ,en todas las áreas de la empresa y no únicamente para la evasión de impuestos .
- **Cultura de comunicación e involucramiento.-** Establecer los canales adecuados de comunicación en toda la empresa e involucrar al personal en los planes y proyectos más importantes .
- **Cultura de compensación.-** Establecer sistemas de remuneraciones justos y equitativos , eliminando , en lo posible las discriminantes brechas jerárquicas y no escatimando los repartos de utilidades .
- **Cultura de la alineación total.-** Mediante el ejercicio de un liderazgo positivo desde la cúspide, promover la mentalidad empresarial en todos los directivos , evitando la formación de los tan nocivos nichos de poder . Creando un ambiente de amplia y franca cooperación en todos los niveles hacia el logro de un objetivo común .
- **Cultura de las alianzas estratégicas.-** Desprendernos de nuestro egoísmo y desconfianza naturales y promover alianzas cuando sea necesario , ya que la unión hace la fuerza .

³⁸ Documentos preparados por el autor para el Seminario Taller de Negocios Exitosos .p20 .

Si exigimos excelencia en nuestras instituciones públicas, también los empresarios tienen que trabajar arduamente sobre ello . Es materialmente imposible ser un país altamente competitivo, si los empresarios no cambian sus paradigmas y se concretan a criticar al gobierno acerca de lo que no hace o no ha hecho bien .

En conclusión, la competitividad no depende únicamente de las políticas del gobierno. Es un fenómeno global que resulta de la interacción entre la política industrial de un país y las estrategias empresariales . El sector público y el sector privado deben, como un buen dúo de violines , armonizar sus acciones para lograr la competitividad internacional , que al fin y al cabo, es la verdadera competitividad .

2.3.- La empresa manufacturera mediana en México :

2.3.1.- Importancia :

Tal y como se ha comentado en el presente trabajo , la Empresa Mediana en nuestro país ofrece un potencial de crecimiento , empleo y competitividad bastante prometedores para la economía nacional (páginas 51 y 53) , ya que en el caso de los países en desarrollo vale la pena señalar que la estratificación de las empresas en : Micro, Pequeña y Mediana (MyPyMEs) , resultan insuficientes para determinar el universo idóneo hacia el cuál concentrar los esfuerzos de promoción empresarial . Ello, en virtud de que cualquier política de fomento empresarial que pretenda atender a estos universos con un mismo criterio, se enfrentará con empresas micro de subsistencia con necesidades muy distintas a las que pudieran tener las empresas medianas más estructuradas y sofisticadas . Esta situación, además, implica un dispendio de recursos con escasos o nulos efectos en la estructura empresarial del país.

Lo anterior no sugiere que se abandonen las políticas de apoyo a las Micro y pequeñas empresas, sino que se utilice una estrategia que actúe pronto ante la escasez de recursos, por un lado, y la urgencia de implementar acciones para apoyar la estructura empresarial nacional, por el otro.

Las Empresas Medianas comprenden un universo de unidades económicas , las cuales dan empleo a terceros más allá de la familia , operan de manera más estable y tienen una división de funciones , cuando menos incipiente , en su organización interna .

La naturaleza de las Empresas Medianas y su razón de ser tienen que ver con una visión de expansión y crecimiento en el largo plazo , es decir, son un conjunto de empresas que poseen un amplio potencial productivo y de desarrollo , lo cual simplifica y hace más eficientes las acciones de fomento industrial .

Otra ventaja que tienen las Empresas Medianas , es su representatividad ante las cámaras industriales, a diferencia de las empresas Micro y Pequeñas, las cuales, como ya lo habíamos comentado, en promedio, únicamente 2 de cada 10 empresas se encuentran representadas por alguna cámara industrial .

2.3.2.- Características :

De acuerdo a la estratificación de empresas por tamaño publicada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en el diario oficial de la federación el 30 de marzo de 1999 , las empresas manufactureras medianas son las que emplean de 101 a 250 colaboradores en su plantilla total de personal . Sin embargo, de acuerdo a los datos del censo económico del mismo año(Criterio SIEM) , la estratificación de las empresas medianas del sector de la industria de manufactura se ubicó en el rango de 51 a 250 colaboradores . (página 41) .

De acuerdo a datos del SIEM del 10 de Octubre de 2004 (Cuadro 9) existían en México 591 820 empresas representadas en cámaras , de las cuales 40 838 unidades económicas correspondían a la Industria de Manufactura (6.90 %) , y a su vez, las empresas medianas de este sector manufacturero se encontraban representadas por 4 549 unidades (11.14 % de la Industria Manufacturera y 0.77% del total respectivamente) .

Además debemos considerar que la productividad de las Empresas Medianas del Sector Industrial en nuestro país es muy superior a la de las empresas Micro y Pequeñas, como lo podemos observar en el Cuadro 8 (de la página 40) en el dato del Valor Agregado Censal Bruto :

MICRO	7.69 % .
PEQUEÑA	9.24 %
MEDIANA	32.26 % .

Independientemente de los indicadores macroeconómicos anteriormente señalados, podríamos agregar que las empresas manufactureras medianas se encuentran (a pesar de sus grandes deficiencias) mucho mejor estructuradas, administradas y organizadas que las empresas micro y pequeñas , con lo que , lógicamente, se encuentran en mucho mejor ventaja competitiva, incluso, para competir en los mercados internacionales .

Cuadro 10 :
Estadísticas por tamaño de empresas SIEM .

SECTOR	MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA	GRANDE	TOTAL
INDUSTRIAL					
Agropecuario	<u>673</u>	<u>245</u>	<u>58</u>	<u>11</u>	<u>987</u>
Minería	<u>146</u>	<u>36</u>	<u>36</u>	<u>33</u>	<u>251</u>
Industria Manufacturera	<u>25,509</u>	<u>8,491</u>	<u>4,549</u>	<u>2,289</u>	<u>40,838</u>
Construcción	<u>10,035</u>	<u>3,171</u>	<u>587</u>	<u>88</u>	<u>13,881</u>
Total Industrial	<u>36,363</u>	<u>11,943</u>	<u>5,230</u>	<u>2,421</u>	<u>55,957</u>
COMERCIAL					
Comercial	<u>386,162</u>	<u>12,133</u>	<u>4,042</u>	<u>1,660</u>	<u>403,997</u>
Total Comercial	<u>386,162</u>	<u>12,133</u>	<u>4,042</u>	<u>1,660</u>	<u>403,997</u>
SERVICIOS					
Comunicaciones	<u>3,703</u>	<u>778</u>	<u>189</u>	<u>283</u>	<u>4,953</u>
Servicios	<u>112,524</u>	<u>11,261</u>	<u>1,687</u>	<u>1,441</u>	<u>126,913</u>
Total Servicios	<u>116,227</u>	<u>12,039</u>	<u>1,876</u>	<u>1,724</u>	<u>131,866</u>
Total	538,752	36,115	11,148	5,805	591,820

Fuente : Estadísticas SIEM 10 de octubre de 2004 ,

2.3.3.- Análisis FODA :

Con base en algunas entrevistas hechas con propietarios y directivos de empresas manufactureras, así como con funcionarios públicos y auditores externos , estuvimos en condiciones de estructurar el siguiente Análisis FODA de este tipo de empresas .

2.3.3.1.- Análisis del entorno :

2.3.3.1.1.- Amenazas :

- Exceso de trámites burocráticos .
- Sistema tributario complejo y obsoleto .
- Competencia Informal .
- Apertura indiscriminada de las fronteras .
- Contrabando .
- Los programas gubernamentales de apoyo .
- Bajo nivel educativo a nivel nacional .
- Escasez de financiamiento adecuado .
- Corrupción gubernamental .
- Infraestructura deficiente .
- Consultoría deficiente tanto de organismos públicos como privados .

2.3.3.1.2.- Oportunidades :

- Alianzas estratégicas .
- Integraciones verticales .
- Comercio Exterior .
- Innovación tecnológica .
- Desarrollo de nuevos productos .
- Reestructuraciones organizacionales .
- Nueva legislación del mercado de valores .
- Implementación de sistemas adecuados de información financiera, planeación estratégica , control presupuestal y gestión estratégica de costos .

2.3.3.2.- Análisis interno :

2.3.3.2.1.- Debilidades :

- Mentalidad fiscalista a la defensiva .
- Control interno deficiente .
- Ausencia de sistemas formales de planeación estratégica y control presupuestal adecuados .
- Ausencia de sistemas adecuados de gestión estratégica de costos .
- Sistemas de información financiera deficientes y orientados únicamente al cumplimiento de las obligaciones tributarias .

- Procesos no documentados adecuadamente .
- Dificultad para asociarse y establecer alianzas estratégicas .
- Falta de cultura de capacitación y facultamiento del personal .
- Desconfianza en la delegación de funciones .
- Climas laborales deteriorados por los nichos de poder, mantenimiento de estatus, e inclusive, intereses creados y corrupción .
- Administración por crisis (“ emergencias “) y visión a corto plazo .
- Resistencia al cambio por mantenerse en un círculo de comodidad .
- Valores y cultura empresarial deficiente .
- Escasa inversión en desarrollo de nuevos productos .
- Tecnología y sistemas de producción, en algunos casos, obsoletos .

2.3.3.2.2.- Fortalezas :

- Conocimiento del mercado .
- Experiencia en el giro industrial .
- Flexibilidad en la operación .
- Estructura organizacional .
- Imagen y posicionamiento .
- Representatividad en cámaras industriales .

2.3.4.- Futuro :

Como podemos apreciar en el siguiente cuadro , el crecimiento en número de empresas a nivel total fue de 13 485 en un lapso de casi dos años; sin embargo en cuanto a las empresas manufactureras se refiere , éstas han experimentado una reducción de 2 268 establecimientos, correspondiéndoles a las empresas medianas 833 establecimientos menos en el mismo lapso de tiempo .

**Cuadro 11 :
Análisis comparativo número empresas medianas**

<u>CONCEPTO</u>	<u>Octubre 2004</u>	<u>Junio 2006</u>
TOTAL DE EMPRESAS	591 820	605 305
Empresas manufactureras	40 838	38 570
Empresas manufactureras medianas	4 549	3 716

Fuente : Estadísticas SIEM

Con base en lo anteriormente comentado en el presente capítulo , el futuro de la empresa manufacturera mediana en México dependerá del grado de acción que le imprima el gobierno a sus reformas estructurales y tareas pendientes , así como el nivel de acción que le impriman los empresarios, directivos, consultores e incluso instituciones educativas para cambiar los paradigmas obsoletos señalados en la página 58 del presente trabajo .

SEGUNDA PARTE **MARCO TEÓRICO**

CAPÍTULO 3 : BREVE PANORÁMICA SOBRE LA PLANEACIÓN Y EL CONTROL PRESUPUESTAL .

Objetivos del capítulo :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- Hacer un pequeño glosario de las diferentes definiciones de planeación y control presupuestal .
- Definir teóricamente la importancia de la planeación .
- Definir teóricamente los objetivos del control presupuestal .
- Mencionar las principales objeciones manifestadas por los empresarios y directivos de las empresas manufactureras medianas acerca de la planeación .
- Explicar conceptualmente los modelos de planeación utilizados en el presente marco teórico .
- Mencionar las principales desventajas del sistema de control presupuestal tradicional .
- Explicar conceptualmente , las tendencias contemporáneas de control presupuestal .

CAPÍTULO 3 :

BREVE PANORÁMICA SOBRE LA PLANEACIÓN Y EL CONTROL PRESUPUESTAL .

3.1.- Definiciones de planeación :

Planeación es la delimitación de un curso predeterminado de acción sobre un período específico que representa una respuesta y una anticipación al tiempo , con el fin de alcanzar un objetivo previamente formulado.

La planeación produce un resultado inmediato : **El Plan** . Un plan es el producto de la planeación y constituye el evento intermedio entre el proceso de planeación y el proceso de implementación de la planeación . Todos los planes tienen un propósito común : la previsión, la programación y la coordinación de una secuencia lógica de eventos , los cuales , si se aplican con éxito , deberán conducir al alcance de los objetivos que los orientan . Como un plan describe un curso de acción , necesita proporcionar respuestas a las siguientes preguntas : (Rivas Tovar, 2000)³⁹

- ¿ Qué ?.
- ¿Cuándo ?
- ¿ Donde ?
- ¿ Por quién ?
- ¿ Para qué ?
- ¿ Con qué ?

La planeación es el proceso por el cual los dirigentes definen sus objetivos y ordenan sus acciones dentro de un lapso de tiempo determinado .(Sallenave,1994)⁴⁰

La planeación es la primera fase del proceso administrativo que consiste en tomar decisiones por adelantado mediante el establecimiento de objetivos por alcanzar en un período futuro , así como la elaboración de las previsiones necesarias para alcanzar esos objetivos . (Peré Nicolas, 1999)⁴¹

La planeación consiste, por lo tanto, en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse , estableciendo los principios que habrán de orientarlo , la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y de números necesarias para su realización . (Reyes Ponce, 1999)⁴²

³⁹ Rivas Tovar, Luis A. (2000):Teoría de la Administración . Editorial . ESCA . México p 42

⁴⁰ Op.cit # 8 p187

⁴¹ Peré, Nicolás. (1999): Elaboración y control de presupuestos .Editorial Gestión 2000, Primera Edición . Barcelona España , P16 .

⁴² Reyes Ponce, Agustín .(1999): Administración de Empresas. Editorial Limusa , 47. Reimpresión . México , p165

Algunos autores como Agustín Reyes Ponce anteponen la fase de Previsión a la de Planeación de la siguiente manera : (Reyes Ponce,1999)⁴³

Previsión.- Consiste en la determinación, técnicamente realizada, de lo que se desea lograr a través de un organismo social , y la investigación y valoración de cuáles serán las condiciones futuras en que dicho organismo habrá de encontrarse , hasta determinar los diversos cursos de acción posibles .

La previsión comprende , por lo mismo, tres etapas :

- Objetivos .
- Investigaciones y
- Cursos alternativos .

Planeación .- Consiste en la determinación del curso concreto de acción que se habrá de seguir , fijando los principios que lo habrán de presidir y orientar , la secuencia de operaciones necesarias para alcanzarlo , y la fijación de tiempos , unidades . etcétera , necesarias para su realización .

La planeación comprende, por lo mismo, cuatro etapas :

- Políticas .
- Procedimientos
- Programas .
- Presupuestos .

Utilizando el sentido común, cuando se va a planear algo , es porque ya se ha tomado una decisión con respecto al : qué quiero hacer ,* no tanto en sí el objetivo , ya que éste está representado por el cuestionamiento de hasta donde quiero llegar * .

Será por eso que la mayoría de autores anglosajones no se complican tanto la existencia y han omitido la fase de previsión * como el punto de arranque del proceso administrativo* .

* Subrayado propio .

⁴³ Op.cit # 42 p61

3.2.- Importancia de la planeación :

Considerando lo anteriormente expuesto, se considera que la planeación es necesaria en todos los aspectos de la vida humana : desde planear un viaje, una fiesta, un seminario , poner un negocio ; o hasta para la desagradable guerra . La planeación es indispensable para llegar a un lugar o para obtener un resultado con el menor empleo de tiempo, dinero y esfuerzo .

Para planear adecuadamente cualquier actividad , sería necesario contestarnos las siguientes preguntas : ⁴⁴

- ¿Qué quiero ? ¿ hasta donde quiero llegar ? .- Definir el objetivo .
- ¿ Cuando quiero llegar ?.- Definir el límite de tiempo .
- ¿ Con cuánto cuento para llegar ?.- Definir el límite de recursos .

Una empresa sin planeación es como un barco sin timón* , que navega a la deriva en un mar cada vez más hostil y embravecido .

Lo que no se planea es difícil de controlar , y lo que no se controla se convierte en una situación problemática , que en muchas ocasiones nos puede llevar a la ...quiebra *.

Si como seres humanos ni siquiera sabemos qué queremos de la vida y hacia donde vamos; lógicamente, nos será mucho más difícil planear el destino de una organización .

¿ Será por eso que la cultura de planeación en nuestro país es tan deprimente, o más bien, casi inexistente ?*

Planear es tan importante como ejecutar , ya que : (Reyes Ponce, 1999) ⁴⁵

- a. La eficiencia en las actividades no puede venir de la improvisación .
- b. Si administrar es el obtener resultados a través de otros , necesitamos primero hacer planes sobre la forma como esa acción habrá de coordinarse .
- c. El objetivo (determinado en la previsión) sería infecundo , si los planes no lo detallaran , para que pueda ser realizado íntegra y eficazmente : lo que en la previsión se descubrió como posible y conveniente , se afina y corrige en la planeación .
- d. Todo plan consume tiempo, dinero y esfuerzo . Por lo que para muchos puede parecer innecesario e infecundo .
- e. Todo control es imposible si no se compara con un plan . Sin planes se trabaja a ciegas .

* Subrayado propio .

⁴⁴ Documentos preparados por el autor para el : Seminario de Alta Rentabilidad ,pp15-16

⁴⁵ Op.cit # 42 pp165-166 .

El planificar adecuadamente implica que los administradores piensen con antelación en sus metas y acciones , y que basen sus actos en algún método , plan o lógica , y no en pura intuición o corazonadas . Los planes representan los objetivos de la organización y establecen los procedimientos idóneos para alcanzarlos . Además los planes son la guía para que : (Stoner, 1995)⁴⁶

- a. La organización obtenga y comprometa los recursos que se requieren para alcanzar sus objetivos .
- b. Los miembros de la organización desempeñen actividades congruentes con los objetivos y los procedimientos elegidos , y
- c. El avance hacia los objetivos puede ser controlado y medido de tal manera que, cuando no sea satisfactorio , se puedan tomar medidas correctivas .

⁴⁶ Stoner , James (1998) : Administración : Editorial Prentice Hall, 6.Edición. México, p11

3.3.- Modelos de Planeación :

Desde tiempos muy remotos , encontramos al ser humano buscando conocer su futuro . En cada página de la historia , en los actos religiosos y en todas las escenas de la mitología , desde el Oráculo de Delfos hasta los más ortodoxos de los científicos modernos, es patente que el hombre ha dedicado (y sigue dedicando) tiempo y esfuerzos para conocer el futuro .

En estricto sentido, hablar del futuro significa hablar de algo que aún no existe. Sin embargo, nuestro lenguaje diario está fuertemente influenciado por él. Así escuchamos con frecuencia frases como : “ prepararnos para el futuro”, “ el futuro está en los niños “ , “ construir la sociedad del mañana”, este producto alterará nuestro futuro “ , etcétera . Se trata indudablemente de frases ideologizadas con propósitos comerciales pero que logran captar nuestro interés y preocupación por el futuro .

Cuando pensamos en el pasado, lo tomamos como experiencia y punto de referencia , en donde no podemos hacer ya nada, mucho menos, cambiarlo . Todo está dado y establecido. En contraste, el futuro es un horizonte amplio y abierto en el que ciframos nuestros ideales y esperanzas, es un ámbito en el que podemos imaginar y crear . Mientras que el pasado pertenece a la memoria, el futuro es el ámbito de la voluntad . ¿ Por qué entonces no tomamos una actitud diferente y más activa ante el porvenir ? , ¿ por qué no crear el mañana y hacer en el presente lo posible para llegar a él ?

(Miklos y Tello, 1998)⁴⁷

Para estudiar el futuro , existen por lo menos, los siguientes enfoques :⁴⁸

- **Proyecciones .**
- **Predicciones .**
- **Previsión .**
- **Pronósticos .**

Proyecciones :

En las proyecciones se toman algunos datos o eventos del pasado y el presente , llevándolos a través de diferentes métodos matemáticos y estadísticos cuantitativos , a fin de proyectar la información recabada en el futuro .

Predicciones :

Se basan en visiones deterministas , mediante enunciados irrefutables , que pretenden ser exactos, sobre lo que necesariamente habrá de suceder . Por ejemplo: Dadas las innovaciones tecnológicas en las áreas de la computación y las comunicaciones, es de esperarse un mayor crecimiento en el número de empresas dedicadas a estos giros .

⁴⁷ Miklos, Tomás y Tello, Maria Elena . (1998) : Planeación Prospectiva . Editorial Limusa, Primera Edición. . México, pp11-14 .

⁴⁸ Op.cit # 47, pp15-16 .

Previsión :

La previsión busca tomar acciones en el presente para resolver anticipadamente problemas que pudieran surgir en el futuro inmediato .

Pronósticos :

Los pronósticos representan juicios razonados sobre un asunto importante que se tomará como base de algún problema de acción . Por ejemplo : El agotamiento de las reservas petroleras .

Como podemos observar , los enfoques anteriores para acceder al futuro, parten forzosamente del pasado y del presente .

Por la naturaleza y amplitud misma del tema de la planeación , cabe la pena mencionar que hasta la fecha se han desarrollado 5 grandes fases de evolución en el proceso de planeación , desde la asignación burocrática de recursos presupuestales hasta la creación del futuro de la empresa como sigue : (Rivas Tovar,2002) ⁴⁹

Modelos de primera generación :

Estos son los modelos de planeación más simples y tienen que ver con mecanismos de control presupuestal; en ellos, los enfoques de dirección están orientados a controlar las desviaciones a dicho presupuesto; esta es la manera más elemental de planeación y la que suele usarse con mayor intensidad en el sector público e industrial de México.

El paradigma básico es el establecimiento de políticas de asignación de recursos presupuestales . Pese a que fueron los primeros modelos , son aún esquemas ampliamente utilizados por su carácter práctico y por abordar en forma directa una de las fuentes de poder en la organización , que es el acceso a los recursos financieros .

Modelos de segunda generación :

Estos modelos implican esfuerzos proyectivos a largo plazo , fuertemente orientados a la planeación funcional . En esta fase de evolución se realizan análisis simples del entorno , basados en la manera en que afectan los factores externos.

Modelos de tercera generación :

Los modelos de tercera generación surgieron a inicios de la década de los 70's , con el surgimiento de la “ planeación estratégica “ , en la cuál se evalúan los aspectos internos mediante los enfoques de estudiar debilidades, fortalezas, oportunidades y amenazas , seleccionando entre alternativas estratégicas *.

⁴⁹ Rivas Tovar, A. (2002) : Teoría y Diseño Organizacional para el Siglo XXI. Editorial CECOSA, Primera Edición .México ,pp61-62 .

* Subrayado propio .

Una vez que se han definido las estrategias , éstas impulsan un proceso de planeación armónico , donde la asignación de recursos es estática.

Este es el tipo de planeación más popular , y el que es enseñado en las escuelas de negocios que tienen cierto atraso y desconocimiento sobre técnicas más modernas .

Modelos de cuarta generación :

Los modelos de cuarta generación , también llamados de Administración Estratégica pretenden inducir el cambio mediante la evaluación de la evolución competitiva, el estudio del sector industrial y la determinación de las fuentes de la ventaja competitiva . Estos enfoques surgidos desde la década de los 80's , incorporan los sistemas de valores y de cultura como un elemento central del cambio .

Modelos de quinta generación :

Los modelos de quinta generación son esfuerzos de dirección estratégica flexible orientada a objetos o problemas concretos , donde conceptos como los de virtualidad organizacional y cooperación son las formas de dirección más comunes . En esta fase de evolución se asumen entornos volátiles e inciertos , donde los mecanismos de cooperación entre empresas demandan la cooperación sinérgica , incluso entre competidores .

En la actualidad la tarea de los directores no se circunscribe a asignar recursos para proyectos o hacerle al adivino y tratar de predecir cuál será el futuro de la organización . El moderno Director , crea y visualiza el futuro* .

En la realidad , desgraciadamente, y sobre todo , en las pequeñas, medianas y una que otra grande empresa, ni siquiera manejan un modelo elemental de primera generación , por estar demasiado preocupados por el pago, o mas bien dicho, por la evasión de los impuestos* .

En el siguiente cuadro, se ejemplifica lo expuesto por el autor : (Rivas Tovar , 2002)

* Subrayado propio .

Cuadro 12 :

DE LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA A LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA .					
GENERACIONES					
FASES DE EVOLUCIÓN :	PRIMERA	SEGUNDA	TERCERA	CUARTA	QUINTA
NOMBRE DEL MODELO :	Presupuestos y control financiero tradicionales .	Planificación de largo plazo .	Planeación Estratégica .	Administración Estratégica .	Dirección Estratégica .
PARADIGMA :	Planificación financiera básica y control presupuestal tradicional .	Dirección por Extrapolación .	Dirección por Anticipación al cambio incipiente .	Dirección para orientar el cambio .	Dirección por problemas estratégicos .
TECNICAS DE APOYO :	Presupuesto Maestro Anual . Control Presupuestal por el método tradicional .	Análisis del Entorno . Previsiones a largo plazo . Asignación Estática de Recursos . Control funcional .	Análisis Internos (mapeo de procesos) . Análisis del Entorno . Análisis de la competencia . Evaluación de Estrategias mediante árboles de decisiones . Asignación dinámica y flexible de recursos .	Matrices Estratégicas . Planeación Flexible . Estructuras Horizontales . Sistemas Abiertos .	Modelos de Simulación . Organizaciones Virtuales y mecanismos de cooperación . Alianzas Estratégicas . Negocios Conjuntos .
OBJETIVO :	Enfoque de corto plazo . Cumplir las previsiones .	Predecir el futuro .	Anticipar el cambio .	Orientar el cambio	Crear el futuro .

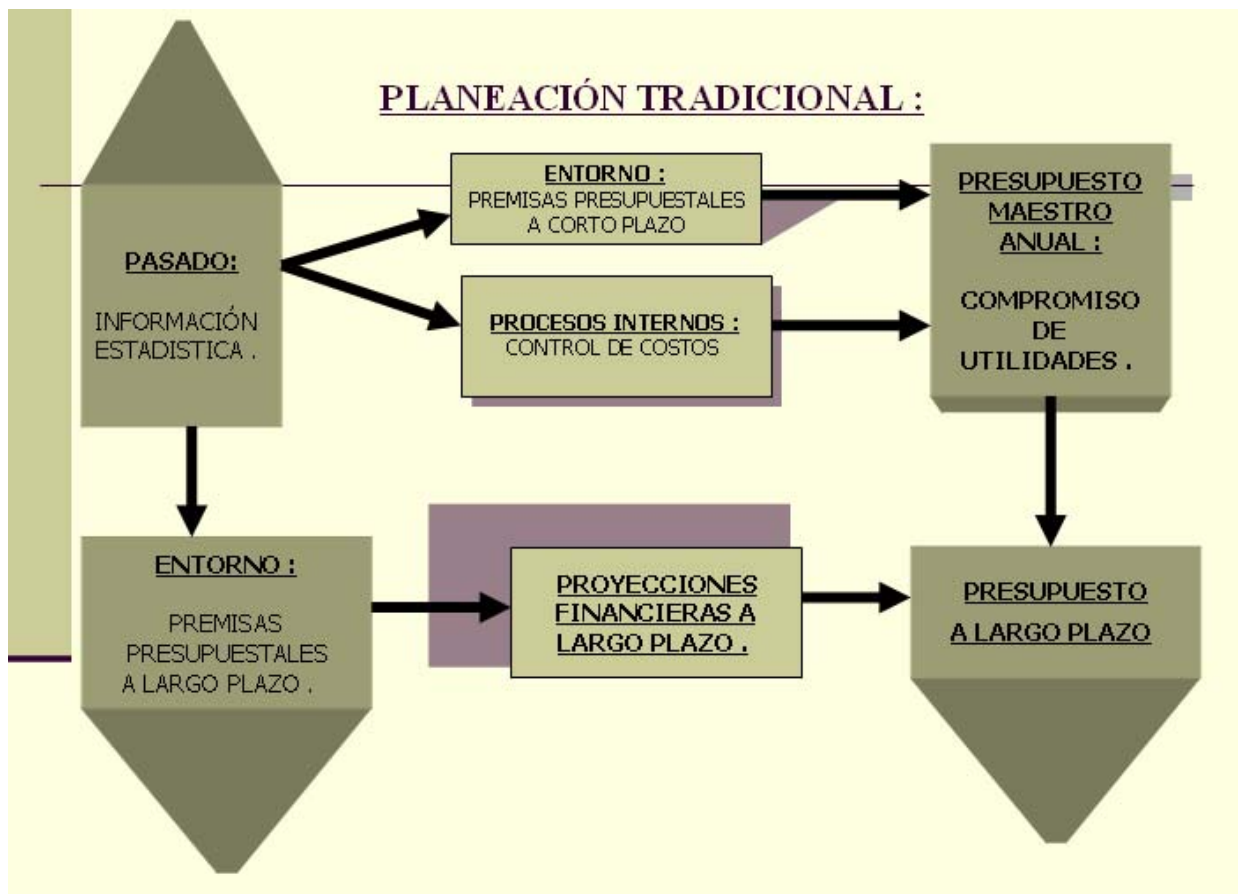
Fuente : (Rivas Tovar, 2002) con base en Glueck y García Falcón .

3.3.1- Planeación Tradicional : ⁵⁰

Los modelos de planeación de primera generación continúan teniendo una gran aceptación para aquellas empresas que se desenvuelven en entornos “ relativamente estables “ , en donde se hace énfasis en un enfoque de planeación a corto plazo basado en el Presupuesto Maestro Anual .

En la planeación tradicional se hace énfasis en la experiencia del pasado utilizando los indicadores estadísticos y las premisas presupuestales básicas , a fin de poder proyectar los resultados a obtener para el próximo ejercicio , así como tener una breve perspectiva del futuro en los siguientes tres años posteriores al del ejercicio presupuestal contenido en el Presupuesto Maestro Anual de acuerdo con el siguiente diagrama :

Diagrama 2 :
Enfoque de la planeación tradicional .



Fuente : Elaboración propia .

⁵⁰ Op.cit # 44 p18 .

Las premisas presupuestales incluyen todos los indicadores económicos financieros y de crecimiento que van a tener una influencia relevante en el desarrollo del negocio , así como en el entorno en el cual se desenvuelve . Ejemplos :

Indicadores económicos :

- ◆ Tipo de cambio .
- ◆ Tasas de Interés .
- ◆ Precios de los Energéticos .
- ◆ Producto Interno Bruto .
- ◆ % Estimado de Inflación .

Indicadores Financieros :

- ➔ ROI .
- ➔ Utilidad antes de Impuestos .
- ➔ Ventas netas/plantilla total de personal .

Indicadores de Crecimiento :

- ✚ % de Crecimiento del Mercado .
- ✚ % de Participación en el Mercado .

El número de indicadores a utilizar va a depender del giro y entorno en el cual se desenvuelve cada empresa, así como del mercado en el cual compete, su sector y de la variedad de productos y complejidad de sus operaciones .

Como se puede apreciar, en la planeación tradicional se da prioridad a la eficiente elaboración del Presupuesto Maestro Anual como un compromiso de utilidades en el corto plazo (el año siguiente) . En este caso, el Presupuesto a Largo Plazo (que generalmente es a tres años) , queda como un simple punto de referencia que se irá ajustando cada año .

En la práctica, el desarrollo del Presupuesto Maestro Anual puede llevarse en promedio 130 días , desde la Junta de planeación hasta su aprobación definitiva por parte del Director General.

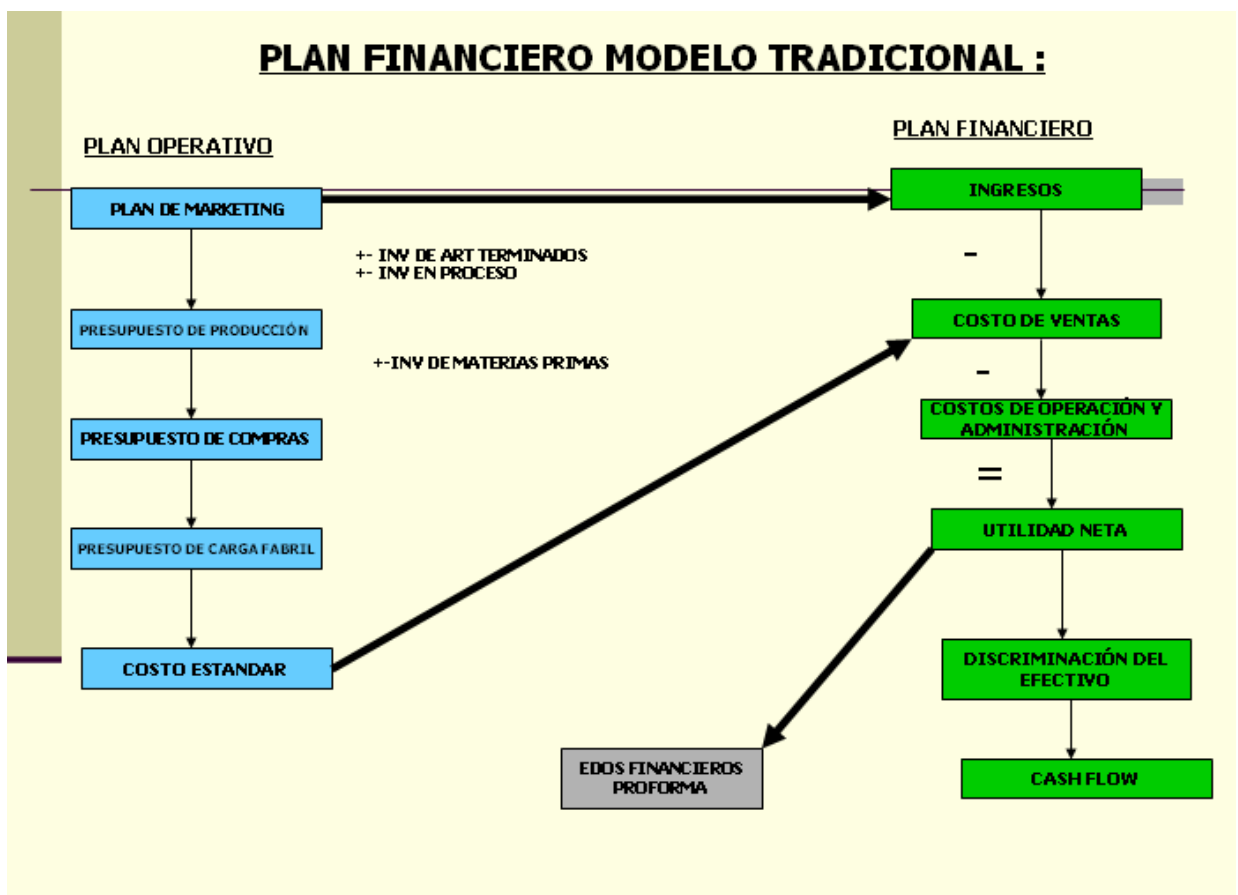
Para el éxito en esta exhaustiva y desgastante labor, se requiere que se cumplan los siguientes requisitos :

- ✚ Tener elaborado un Manual de políticas y procedimientos para su elaboración autorizado por el Director General .
- ✚ Liderazgo, involucramiento y apoyo por parte del Director General .

- ✚ Delegar poder suficiente en el Coordinador del Presupuesto (Director de Finanzas o Contralor) , a fin de que pueda exigir a los Directores o Gerentes de área el cumplimiento y entrega de sus respectivos presupuestos .
- ✚ Conocimiento profundo del entorno y de los procesos internos por parte de los Directores o gerentes de área , así como del coordinador del presupuesto.

En el siguiente diagrama ejemplificamos el Modelo Tradicional del Plan Financiero que forma parte integrante del Presupuesto Maestro Anual .

Diagrama 3 :
Metodología de la planeación tradicional



FUENTE : Elaboración propia .

3.3.2- Planeación Estratégica :

La planeación estratégica abarca los modelos de segunda y tercera generación, en la cual se pretende involucrar de una forma más pro-activa el enfoque del " largo plazo " en la planificación de los rendimientos futuros .

La planeación estratégica es el esfuerzo sistemático y mas o menos formal de una compañía para establecer sus propósitos, objetivos, políticas y estrategias básicas para desarrollar planes detallados con el fin de poner en práctica las políticas y estrategias y así lograr los objetivos y propósitos básicos de la empresa. (Steiner, 2002) .⁵¹

Además del enfoque de largo plazo, la planeación estratégica incorpora el siguiente proceso :⁵²

- Delimitación de la cultura y valores corporativos.
- El diagnóstico empresarial integral a través de los análisis externo (del entorno) y el análisis interno (situacional) .
- Con base en el diagnóstico empresarial integral obtener la Matriz DAFO .
- Delimitar la Misión y Visión de la empresa .
- Delimitar la Estructura Organizacional idónea .
- Delimitar : Objetivos y planes a largo, mediano y corto plazo .
- Delimitar Estrategia Maestra y Estrategias particulares (por unidades de negocios, mercados, productos etcétera)
- Implementación y control .
- Revisión y Redefinición de Objetivos y Estrategias .

La Misión de la empresa es la razón de ser del negocio con un enfoque de atención al cliente o mercado en el cual se desenvuelve y deberá contener los giros actuales y futuros .

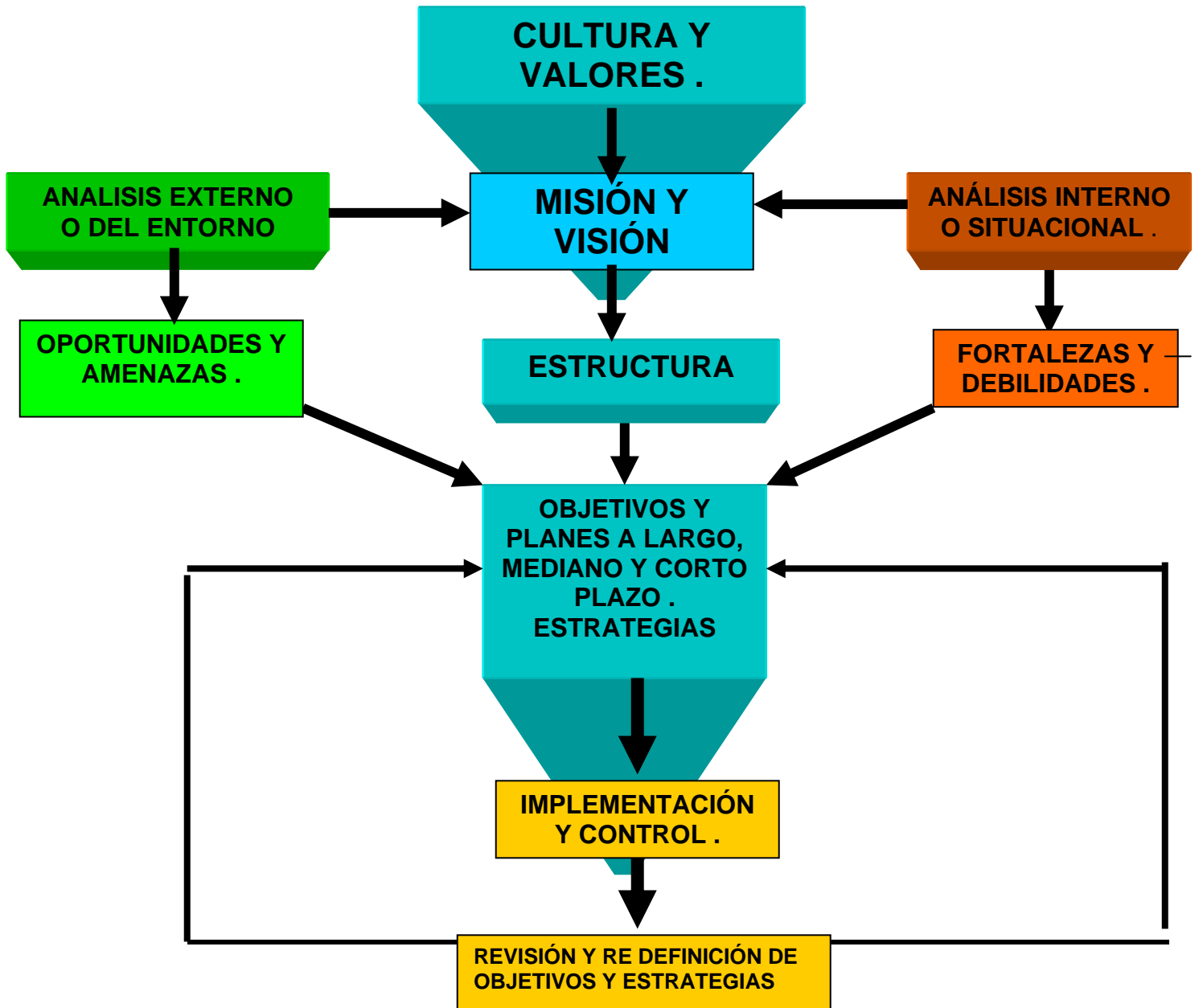
La Visión no es más que el enfoque de largo plazo que se debe de tener presente para el desarrollo futuro de la empresa . Es el saber a donde se desea llevar a la organización , o sea, hasta donde se quiere llegar, ya que, por lo regular una empresa se funda con la intención de mantenerla y sostenerla por un período indefinido de tiempo .

En el siguiente diagrama ejemplificamos el proceso anteriormente mencionado :

⁵¹ Steiner A, George, (2002) : Planeación Estratégica . Editorial CECSA, 28. Reimpresión. México, p21.

⁵² Op.cit # 44 p19

Diagrama 4 :
Modelo simplificado de planeación estratégica .



Fuente : Elaboración propia

La metodología general de la planeación estratégica , debe ayudarnos a responder a las siguientes preguntas : (Chamoun Nicolás, 2001)⁵³

- ¿ Donde estamos ?
- ¿ Hacia donde queremos llegar ?
- ¿ Como llegaremos ahí ?
- ¿ Como mediremos el avance ?
- ¿ Como le daremos seguimiento al avance ?

La importancia de la Planeación Estratégica radica en los siguientes puntos :⁵⁴

• Administración enfocada en resultados :

- Proceso de diagnósticos .
- Fijación de objetivos .
- Creación de estrategias .
- Provee herramientas para institucionalizar a todos los niveles el mejoramiento continuo .

• Orientación al futuro :

- Visión a largo plazo con guía y forma metodológica .
- Reflexión sobre el futuro de la empresa .

• Adaptación :

- Revisiones regulares , validación plan , fijar metas de desempeño , hacer ajustes necesarios y flexibilidad .

• Soporte a clientes :

- Identificar necesidades reales de los clientes .
- Optimización de procesos internos para satisfacer las expectativas de los clientes .

• Promueve la comunicación :

- Facilita la comunicación a todos los niveles de la organización .
- Promueve la toma de decisiones en forma ordenada e ayuda a implementar exitosamente los objetivos y metas .

Si fallas en planear, planeas para fallar .

⁵³ Op.cit # 2 p83 .

⁵⁴ Idem p85

Para hacer exitoso un proceso de Planeación Estratégica se requiere : ⁵⁵

- Compromiso , liderazgo e involucramiento de la alta dirección en el proceso .
- Conocimiento profundo tanto de los procesos internos como del entorno en que compete la empresa por parte de los principales directivos .
- Comunicación eficiente a todos los niveles .
- Tomar en cuenta las opiniones del personal de la empresa , en una forma democrática , desarrollando y motivando la iniciativa y la creatividad .
- Desarrollar una cultura de trabajo en equipo y de diagnóstico constante tanto del entorno como de los procesos internos .
- Facultar y remunerar adecuadamente al personal .
- Conocer el ciclo de vida de los principales productos .
- Tener perfectamente identificadas las funciones y responsabilidades del personal de la empresa .
- Contar con la información estadística confiable, oportuna y suficiente en cuanto a los procesos internos .
- Allegarse de la información suficiente y competente para medir las tendencias del entorno .
- Flexibilidad en el proceso , así como contar con estrategias alternativas .
- Revisar regularmente el proceso .

En conclusión, la planeación estratégica nos ayuda a preparar a nuestra empresa para soportar los cambios constantes del entorno , con un enfoque de planificación a largo plazo .

⁵⁵ Op.cit # 44 p20

3.3.3- Planeación Interactiva :

Antes de comentar las características y metodología de la planeación interactiva , se considera conveniente , para los efectos del presente tema, mencionar los diferentes tipos de administración originados con base en las actitudes hacia el tiempo y el cambio por parte de los administradores como sigue : (Ackoff,2000)

⁵⁶

- Administración Reactiva .
- Administración Inactiva .
- Administración Preactiva .
- Administración Interactiva .

No existen dos administraciones o formas de dirigir que sean exactamente iguales o por completo diferentes . Las variaciones, empero, son ilimitadas .

La única manera de abordarlas con efectividad es a través de las clasificaciones . Ahora bien, el tiempo representa una variable muy sencilla, en virtud de que se divide en tres conocidas categorías : pasado , presente y futuro :

En el cuadro 13 analizamos las características de cada uno de los tipos de administración anteriormente mencionados:

⁵⁶ Ackoff Russell,L. (2000) : Recreación de las Corporaciones . Editorial. Oxford , Primera Edición. México, pp45-58

Cuadro 13 :

TIPOS DE ADMINISTRACIÓN :				
CONCEPTO	REACTIVA	INACTIVA	PREACTIVA	INTERACTIVA
1.- ACTITUD HACIA EL TIEMPO .	PASADO	PRESENTE	FUTURO	PASADO, PRESENTE Y FUTURO .
2.- HORIZONTE DE PLANEACIÓN .	CORTO PLAZO	CORTO Y MEDIANO PLAZO .	LARGO PLAZO	CORTO, MEDIANO Y LARGO PLAZO .
3.- TIPO DE PLANEACIÓN .	OPERACIONAL	TÁCTICA .	ESTRATÉGICA .	NORMATIVA .
4.- ENTORNO .	ESTABLE	BUROCRÁTICO	DINÁMICO	DINÁMICO / TURBULENTO .
5.- CARACTERÍSTICAS .	<p>La planeación reactivista trata los problemas separadamente, por lo que pasa por alto las propiedades esenciales del todo y muchas de las propiedades importantes de las partes individuales.</p> <p>La orientación reactivista posee tres atractivos principales:</p> <p>Primero - Está el sentido y el respeto por la historia de la cual se puede obtener toda la experiencia.</p> <p>Segundo : Produce una sensación de continuidad y evita los cambios abruptos .</p> <p>Tercera- Preserva las tradiciones. Lo cual hace que se sientan seguros los que la poseen .</p> <p>La gente siente que pisa terreno familiar, lo que le proporciona una sensación de estabilidad aún cuando el suelo bajo sus pies se esté desmoronando.</p> <p>La experiencia es la mejor maestra y formarse en la escuela de la vida son expresiones características del pensamiento reactivo .</p> <p>Hoy como ayer, las organizaciones reactivas semejan trenes sin piloto: sus dirigentes no pierden de vista el lugar donde se encuentran; pero no tienen ni la más remota idea de hacia donde se dirigen Caminan hacia el futuro con los ojos anclados en el pasado .</p>	<p>Los dirigentes de este tipo de organizaciones no tratan de encontrar las causas de las crisis para eliminarlas, sólo procuran deshacerse de las amenazas que ponen en riesgo su poder, estatus y posición dentro de la empresa.</p> <p>Por consiguiente, los inactivistas hacen hasta lo imposible por mantener a la gente ocupada en asuntos poco o nada " productivos "</p> <p>Felizmente para ellos, existe una forma de organización llamada burocracia que propicia la inactividad. La burocracia se compone de personas organizadas en comités para dedicarse a trabajos simulados que rara vez producen algún resultado .</p> <p>Aprécian más la conformidad que la creatividad</p> <p>La deslealtad es considerada como un pecado capital. Además, padecen una obsesión por la compilación de datos, que es un proceso interminable, ya que, no es posible reunir nunca todos los hechos, sin objetivos claros. Esto constituye un buen pretexto para no tomar decisiones .</p>	<p>Los preactivistas son perfeccionistas, en su búsqueda de lo mejor, se obsesionan con los últimos avances tecnológicos. Se sienten cautivados por técnicas tales como la programación lineal y la elaboración de presupuestos por programas, los análisis de riesgos y los estudios de costos-eficiencia.</p> <p>Tienden a tratar cada nueva técnica o tecnología como una verdadera panacea .</p> <p>Como los preactivistas creen que el desarrollo tecnológico hará el futuro muy diferente del pasado conceden poca importancia a la experiencia .</p> <p>Este tipo de empresas cree en la administración por objetivos, por lo que tiende a ser liberal con los medios, descentralizada e informal.</p> <p>Su principal objetivo es el crecimiento, hacerse más grande y producir más productos que sus competidores, o sea, ser la número uno .</p> <p>La planeación en una organización preactiva consiste en predecir el futuro y prepararse para él .</p> <p>La preparación consiste en dar los pasos necesarios para minimizar o evitar las amenazas del futuro y, de ser posible, explotar las oportunidades futuras . A los preactivistas les preocupa más perder una oportunidad que cometer un error .</p> <p>Este tipo de empresas llega a integrar un sofisticado equipo de planeadores profesionales, que parten de un exhaustivo análisis del entorno, a fin de poder proporcionar a los altos directivos información suficiente para la delimitación de objetivos a largo plazo, así como estrategias .</p>	<p>Los interactivistas piensan que el futuro está sujeto a la creación. De ahí que se considere a la planeación como el diseño de un futuro deseable. Confían tanto en la experimentación como en la experiencia, tratando de equilibrar ambos factores. Desean desempeñarse en el futuro mucho mejor de lo que pueden hacerlo en el presente, por lo que idealizan . De esta manera tratan siempre de perfeccionar su trabajo cada vez más . Su objetivo es maximizar su capacidad para aprender y para adaptarse.</p> <p>Los interactivistas piensan que el futuro no existe, sino que el futuro en sí, es el resultado de lo que hacemos bien o mal, o de lo que dejamos de hacer en el presente .</p> <p>Por lo que no es necesario perder tanto tiempo, dinero y esfuerzo tratando de producirlo ; sino que más bien hay que visualizarlo con base en un diseño idealizado de lo que queremos de nuestra empresa en el largo plazo .</p>
6.- EJEMPLOS	EMPRESAS VACA LECHERA. LA MAYORÍA DE LAS PyMes	SECTOR PÚBLICO ESCUELAS Y UNIVERSIDADES .	LA MAYORÍA DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES .	EMPRESAS VISIONARIAS LIDERES .

Fuente : Adaptación de (Ackoff, 2003) .⁵⁷

La planeación interactiva está orientada a obtener control sobre el futuro . Se basa en la creencia de que el futuro de una organización depende, al menos en la misma proporción, tanto de cómo se construya desde el momento presente como de lo que se haga para alcanzarlo . Por consiguiente, este tipo de planeación consiste en el diseño de un futuro deseable y en la selección o invención de las formas para producirlo tan fielmente como sea posible .

⁵⁷ Ackoff Russell, L : (2003). *Planificación de la Empresa del Futuro*. Edit. Limusa, 17.Reimpresión . México , pp72-89

Nuestro conocimiento del futuro puede clasificarse en alguna de las tres categorías siguientes : ⁵⁸

- Certeza .
- Incertidumbre .
- Ignorancia .

Cada una de ellas requiere una clase diferente de planeación : de compromisos, de contingencias y responsiva .

Certeza : ⁵⁹

En primer lugar, existen algunos aspectos del futuro acerca de los cuales podemos tener una certeza casi absoluta . Hay algunos cambios futuros que pueden ser virtualmente inevitables y hay algunos “ no cambios “ que también pueden serlo ; es decir, aspectos del entorno que se mantendrán estables . Por ejemplo : El obsoleto sistema tributario de nuestro país , el cuál se espera se mantenga por muchos años más con cambios sin trascendencia cada año .

En lo que se refiere a aquellos aspectos del futuro acerca de los cuales podemos tener una certeza casi absoluta , podemos llevar a cabo una **planeación de compromiso** . Por ejemplo : En el caso de la industria de la construcción , con proyectos ya autorizados . Pero incluso en este caso deberá tomarse en consideración la posibilidad de un margen de error proporcionando los controles apropiados . Se requiere la actualización continua de las estimaciones de lo que es inevitable o incambiable .

Con cierta ironía podemos decir, que la planeación exitosa de largo alcance incluye, entre otras cosas :

- ❖ Descubrir lo inevitable .
- ❖ Determinar cómo explotarlo .
- ❖ Reclamar el crédito por haberlo puesto de manifiesto .

Incertidumbre : ⁶⁰

En segundo lugar, existen ciertos aspectos del futuro sobre los que no podemos estar relativamente seguros, pero podemos tener una seguridad razonable de cuáles son las posibilidades; por ejemplo, quizá no sepamos qué tipo de motor terminará por reemplazar al motor de combustión interna de los automóviles, pero podemos tener una seguridad razonable de que será un motor “mejorado” del mismo tipo o bien uno accionado por vapor o electricidad, o por una batería o celdas solares. En tales casos se requiere de una **planeación de contingencias**; es decir, deberemos preparar un

⁵⁸ Ackoff Russell ,L (2002) : El Paradigma de Ackoff . Editorial Limusa , Primera Edición .México, p110 .

⁵⁹ Op.cit.# 58 p110 .

⁶⁰ Idem p111 .

plan para cada eventualidad de tal modo que podamos explotar con rapidez las oportunidades que se presenten cuando el futuro decide arribar.

Ignorancia :

Por último , existen aspectos del futuro que no podemos anticipar , por ejemplo, las catástrofes naturales o políticas, o los descubrimientos tecnológicos . No podemos prepararnos directamente para ellos , pero podemos hacerlo indirectamente a través de la **planeación interactiva (responsiva)** . Esta planeación se orienta al diseño de una organización y de un sistema para administrarlo con la capacidad para detectar rápidamente las desviaciones de lo esperado y responder a ellas con efectividad . Por tanto, la planeación interactiva (responsiva) consiste en construir la capacidad de respuesta y la flexibilidad en una organización .

Los planeadores interactivos se dedican a aumentar su capacidad para controlar o influir en el cambio o en sus efectos , así como para responder con rapidez y efectividad a los cambios que no puedan controlar , **disminuyendo así la necesidad de hacer pronósticos** . Asimismo, se esfuerzan por superar en el futuro los mejores resultados que es posible conseguir en el presente , de manera “ ideal “ , para que la organización planeada se desarrolle .

Principios Operativos de la Planeación Interactiva : (Ackoff Russell L, 2002) .⁶¹

Los principios operativos de la planeación interactiva son tres :

- El Principio de participación .
- El Principio de continuidad .
- El Principio Holístico .

El principio de participación :

En la planeación interactiva, el proceso es el producto más importante.

Al realizarlo con entrega e interés, los participantes del mismo llegan a comprender a su organización y a su medio ambiente, así como la forma en que su comportamiento puede mejorar el desempeño del todo, no sólo de la parte que le corresponde dentro de él. Este aumento en la capacidad de cada una de las partes de la organización para contribuir al mejoramiento del desempeño total constituye el beneficio principal de la planeación.

A todos aquellos que forman parte de una organización y a todos aquellos individuos y grupos externos a ella que reciben la influencia de sus acciones (con excepción de los competidores) deberá dárseles la oportunidad de participar en su planeación. El planeador profesional , deberá proporcionar a todos los individuos afectados : la información, el conocimiento , la comprensión y la motivación que les permita planear con mayor efectividad de la que podrían lograr de otro modo .

⁶¹ Op.cit # 58, p 116 .

El principio de continuidad

Todos los planes se basan en un gran número de supuestos. Un supuesto es un enunciado que tratamos como si fuera verdadero; actuamos con base en él. En la metodología presupuestaria tradicional suelen confundirse con “ premisas presupuestales “ . Por lo tanto difiere de un pronóstico; por ejemplo, llevamos la llanta de repuesto en nuestro automóvil porque suponemos que podríamos tener una pinchadura, pero no predecimos que sufriremos una.

Debido a que las organizaciones y los medios cambian de manera continua con el tiempo, los planeadores deberán formular de manera explícita el mayor número de supuestos relevantes acerca de las cosas que: cambiarán, no cambiarán, pueden cambiar y no pueden cambiar. Deberán monitorear estos supuestos de manera continua. Al descubrir que están equivocados, deberá hacerse la modificación correspondiente en los planes, es decir, deberán adaptarse a los supuestos que han cambiado. Esta adaptación debe ser continua si quiere mantenerse o, más importante aún, aumentarse la efectividad de los planes.

Para optimizar el aprendizaje y la adaptación de los planeadores, las decisiones de planeación deberán implementarse experimentalmente, es decir, en una forma tan controlada como sea posible. Esto permite comparar frecuentemente el desarrollo real de un plan con las expectativas formuladas de manera explícita. Cuando el desarrollo real y el esperado difieran de una manera significativa, deberán identificarse las causas de las desviaciones y emprenderse las acciones correctivas correspondientes.

El principio holístico : ⁶²

Este principio consta de dos partes :

- ✓ El Principio de Coordinación .
- ✓ El Principio de Integración .

Cada uno de ellos se relaciona con una dimensión diferente de la organización. Las organizaciones se dividen en niveles y cada uno de ellos, (con excepción del más alto) se divide en unidades que se diferencian por función, tipo de producto, mercado o alguna combinación de estos aspectos .

La coordinación incluye las interacciones de las unidades del mismo nivel y la integración con las interacciones de unidades de diferentes niveles.

El Principio de Coordinación :

El principio de coordinación establece que todas las partes de una organización del mismo nivel deberán planearse de manera simultánea e interdependiente. Esto se sigue del hecho de que las fuentes de amenazas u oportunidades en muchas ocasiones no se localizan donde aparecen sus síntomas. Por lo tanto, no es posible

⁶² Op.cit # 58, p 117 .

planear efectivamente ninguna parte o aspecto de un nivel particular de una organización si se hace independientemente de cualquier otra parte o aspecto de ese nivel.

Por ejemplo, la reducción del costo de producción puede requerir el rediseño de productos o cambios en la mezcla de ventas; un cambio en la mezcla de ventas puede requerir un cambio en la forma de remunerar a los vendedores. En la planeación, el alcance es más importante que la profundidad, y las interacciones son más importantes que las acciones por sí mismas.

El Principio de Integración :

El principio de integración establece que la planeación realizada de manera independiente en cualquier nivel de una organización no puede ser efectiva , la planeación de todos los niveles deberá de hacerse de manera simultánea e interdependiente . Es común que una práctica o política definida en un nivel de la organización cree problemas en otro nivel . Por lo tanto, quizás sea más factible obtener la solución de un problema que aparece en un nivel cambiando una política o práctica establecida en otro nivel .

Cuando los principios de coordinación e integración se combinan se obtiene *el principio holístico ; cada parte de una organización de cualquier nivel deberá planearse de manera simultánea e interdependiente* . El principio de planeación de “ todo a la vez “ presenta diferencias significativas tanto con la planeación reactiva de abajo hacia arriba como con la planeación preactiva de arriba hacia abajo .

A continuación se presenta la metodología de la planeación interactiva :

Metodología de la planeación interactiva : (Ackoff Russell L, 2000) . ⁶³

I.- Formulación de la problemática :

¿ Dónde estoy ?, ¿ Cómo estoy ?, ¿ Cómo me veo y cómo me ven los demás ?

1.- Análisis situacional o interno :

- A) Mapeo de procesos y actividades .
- B) Inventario Documental (Blind Organization) .
- C) Identificación de restricciones y brechas organizacionales .

2.- Análisis del entorno o externo .

- A) Análisis de la competencia .
- B) Análisis de la evaluación del contexto competitivo .
- C) Matriz (EFE) estudio de factores externos .
- D) Análisis PEST :
 - a) Entorno Político .
 - b) Entorno Económico .
 - c) Entorno Social .

⁶³ Op.cit # 56. pp65-180 .

- d) Entorno Tecnológico .
- E) Análisis FODA .
- F) Identificación de restricciones y brechas externas .

II.- Planificación de fines :

¿ A donde ir ?_ ¿ Cuando llegar ?

- 1.- Redactar una visión y una misión .
- 2.- Especificar las propiedades que debería reunir la organización desde una perspectiva ideal :

A) General :

- a) Planeación .
- b) Flexibilidad de funciones .
- c) Capacitación del personal .
- d) Mercadotecnia .

B) Estructura Organizacional .

C) Liderazgo Positivo de Excelencia (LPE) .

D) Factor Humano .

E) Productos y servicios .

F) Instalaciones .

G) Ambiente laboral .

3., Elaborar un diseño idealizado de la organización .

4.- Formular la aproximación más cercana al diseño idealizado .

5.- Identificar las brechas entre esa aproximación y el estado actual de la organización .

- A. Las cosas por añadirse .
- B. Las cosas por eliminar .
- C. Las cosas por cambiar .

III.- Planificación de medios :

¿ Como llegar ahí ?

1.- Tipos de medios :

- A.- Los actos .
- B.- Los Procedimientos .
- C.- Las Políticas .
- D.- Los Procesos ,
- E.- Los Programas .

2.- Control de las causas de incertidumbre .

3.- Control de los efectos de las causas de incertidumbre .

4.- Incentivos .

5.- Capacidad de respuesta .

6.- Inducir a la cooperación .

7.- Reducción de conflictos .

8.- Uso de ideas en conflictos para generar nuevas opciones como :

- A. La dialéctica .
- B. Las contramedidas .

9.- De la eficiencia a la efectividad .

10.- Selección de medios .

11.- Evaluación de medios .

IV.- Planificación de recursos :

¿ Qué y cuánto necesito para llegar ahí ?

1. Dinero .
2. Planta y equipo .
3. Personal .
4. Consumibles .
5. Sistemas de Información .
6. Otros .

V.- Implantación y control :

¿ Qué tengo que hacer y cómo lo tengo que hacer ?

1. Darle forma a la nueva organización .
2. Capacitación y difusión .
3. Control .

El ínter activista cree que la incapacidad para encontrar los verdaderos problemas radica en que uno no está cabalmente consciente de qué cosa es lo que realmente se quiere en la vida. Los seres humanos no sólo perseguimos fines; sino también ideales. Sin embargo, generalmente, no se toma en cuenta esta característica en todos los tipos de planeación, excepto en la planeación interactiva.

Los seres humanos perseguimos tres tipos de fines :

- **Las metas** .- Son los fines que podemos esperar alcanzar dentro del período cubierto por la planeación .
- **Los objetivos** .- Son los fines que no esperamos alcanzar dentro del período planeado , pero sí en una fecha posterior . Hacia estos fines es posible hacer ciertos progresos dentro del período para el que se planea.
- **Los ideales** .- Son los fines que creemos inalcanzables , pero hacia los cuales pensamos que es posible avanzar durante y después del período para el que se planea .

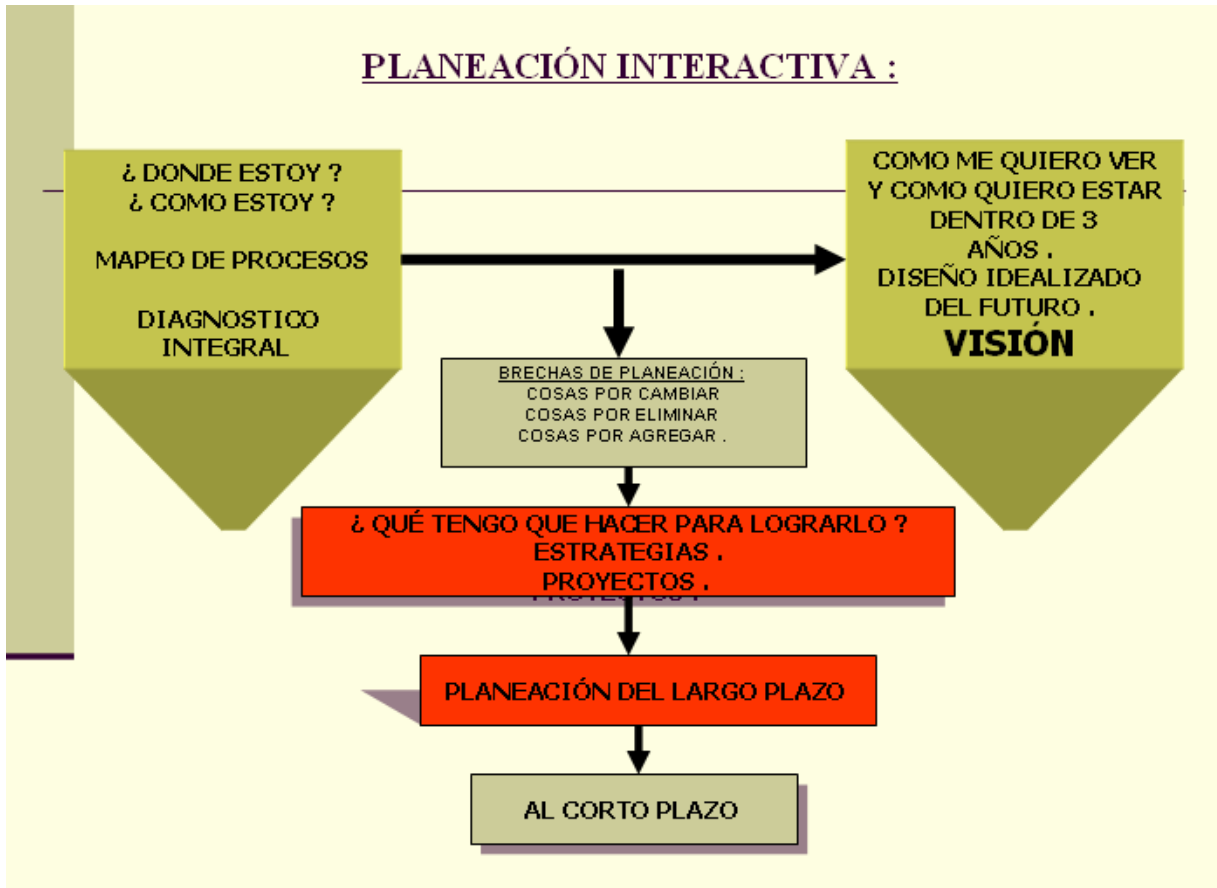
La planeación interactiva es la que proporciona la mejor oportunidad para enfrentar eficientemente el cambio acelerado , la creciente complejidad organizacional y la turbulencia del medio ambiente . Además es la única de las cuatro orientaciones que da énfasis explícito al desarrollo individual , organizacional y social , así como al mejoramiento de la calidad de vida .

La planeación interactiva no es, como la consideran muchos, una metodología para “ soñadores “ , sino más bien, un proceso sistemático e interactivo que parte del lugar en donde nos encontramos , visualizando en el largo plazo , el lugar al que queremos llegar , bajo una perspectiva ideal .

Como dice el viejo proverbio : “ Soñar no cuesta nada “ , pero debemos recordar , que grandes empresas se han formado gracias a los sueños de líderes visionarios . Nada más recordemos los casos de éxito de : WALT DISNEY, STARBUCKS, WAL-MART, NIKE , MOTOROLA , SOUTH WEST , solo por mencionar algunos .

En los siguientes diagramas ilustramos lo anteriormente mencionado :

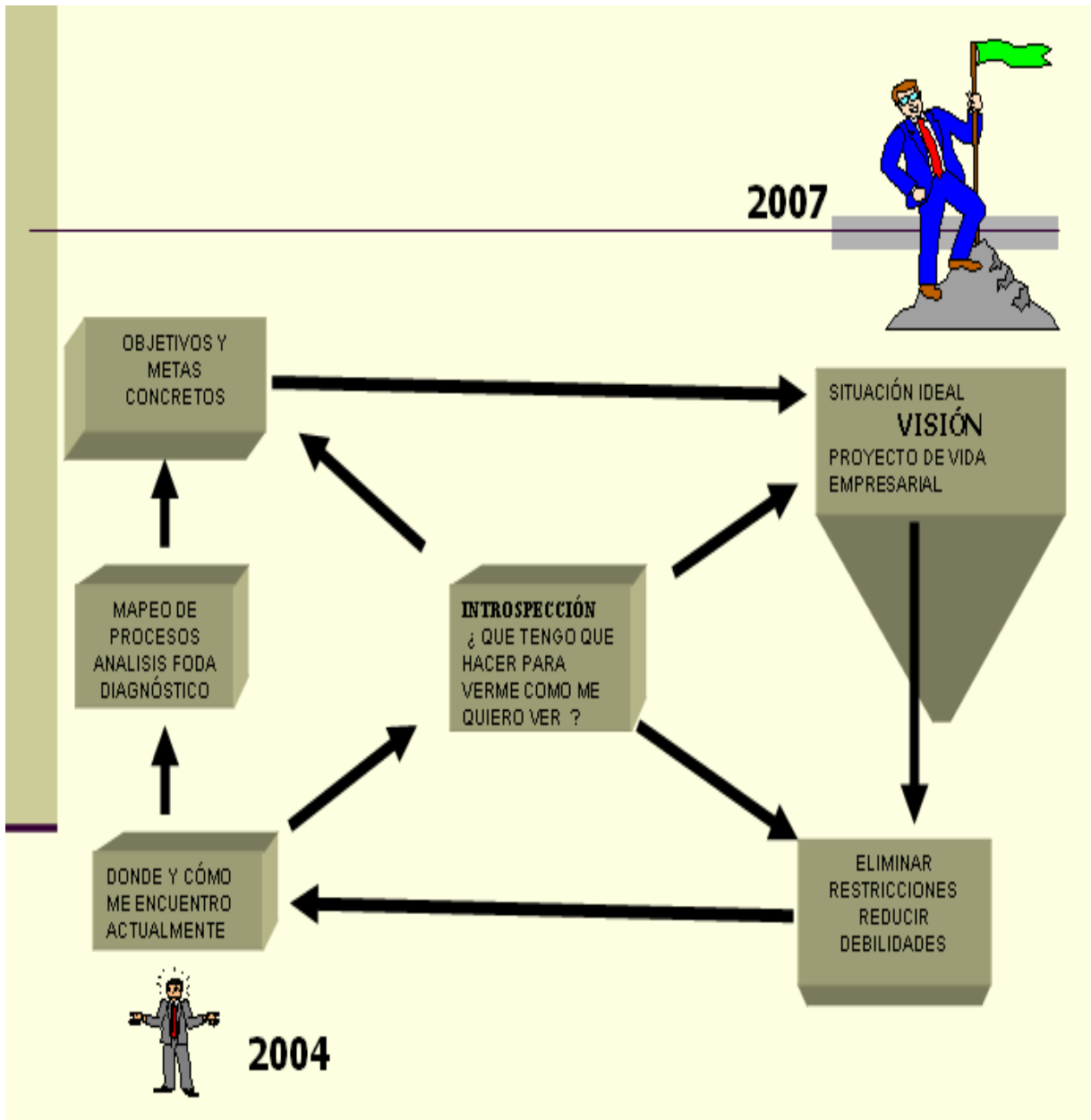
Diagrama 5 :
Metodología de la planeación interactiva .



Fuente : Adaptado de (Russell Ackoff L , 2000)⁶⁴

⁶⁴ Op.cit # 56, pp65-180 .

Diagrama 6 :
El Diseño Idealizado en La Planeación Interactiva .



Fuente : Adaptado de (Russell Ackoff L , 2000) .⁶⁵

⁶⁵ Op.cit # 56, pp65-180 .

3.4.- Definiciones de control presupuestal :

Definición Contextual :

La mayoría de los empresarios y ejecutivos financieros de empresas manufactureras medianas estuvieron de acuerdo en los siguientes conceptos :

1. El Control Presupuestal es todo un proceso o ciclo administrativo que inicia con la planeación , la cuál se ve reflejada en la elaboración del presupuesto anual y termina con un presupuesto ajustado comúnmente llamado Forecast .
2. El Control Presupuestal es una poderosa herramienta de gestión administrativa que coadyuva a dirigir los esfuerzos de toda la organización en una forma más coordinada y profesional .
3. El Control Presupuestal nos ayuda a administrar por excepciones y a reducir, al mínimo posible, “ las emergencias ” (que son tan costosas) .
4. El Control Presupuestal es todo un sistema administrativo , que debe ser implementado con todo profesionalismo y que consume una enorme cantidad de : tiempo, esfuerzos y recursos .
5. Para el éxito de un sistema de control presupuestal es necesario el profundo conocimiento del aspecto operativo, financiero y de mercado de la empresa ; así como el involucramiento y facultamiento de todo el personal para su elaboración .
6. El Control Presupuestal abarca los siguientes elementos del proceso administrativo : previsión , planeación, integración ,coordinación, dirección y control .
7. El Control Presupuestal es un compromiso de rentabilidad y crecimiento para el siguiente año .
8. El Control Presupuestal es , sencillamente , el timón del barco de tu empresa . Si no lo tienes, no sabes a donde te diriges, ni a donde quieres llegar y en cuanto tiempo.
9. El Control Presupuestal es una labor y responsabilidad de equipo y no únicamente una actividad más del contador de la empresa .
- 10.El Control Presupuestal no es más que una retroalimentación de lo que hice mal durante el período , en relación a lo que habíamos planeado originalmente.; por lo que me ayuda a corregir el rumbo de mi negocio .

Definición Teórica :

El Control Presupuestario es una poderosa herramienta de gestión por medio de la cual se logran perfeccionar todos los sistemas y procedimientos de la organización y se puede administrar en forma más técnica y profesional bajo el principio de las excepciones , con todas las ventajas y ahorros que ello significa , lo que en el fondo se traduce en la aplicación del principio económico de obtener el máximo rendimiento y eficiencia con el mínimo costo y esfuerzo ; además, se estaría logrando delinear el futuro de la entidad , llevando el timón del barco , guiándolo por la ruta debida y no

permitiendo que el devenir de las circunstancias la enfilen hacia rumbos inexplorados, ignorados o a situaciones no deseadas . (Paniagua Bravo, 1999)⁶⁶

Es un Sistema de Gestión Administrativa , que tiene como objetivo fundamental el de orientar y coordinar los esfuerzos de los integrantes de la organización hacia el logro de los resultados previamente establecidos por ellos mismos, en una forma profesional, condensada y democrática ; a través de las siguientes actividades :

- Elaboración del Manual de Operación del Control Presupuestal .
- Formulación y aprobación del Presupuesto Maestro Anual .
- Formulación del Plan Estratégico a 3 años .
- Difusión y Comunicación de los presupuestos . Determinación y Análisis mensual de variaciones .
- Adopción de medidas correctivas .
- Elaboración del Presupuesto Ajustado o Forecast .

Todas estas actividades, lógicamente, deben estar perfectamente amalgamadas con la misión y la visión de la empresa .⁶⁷

3.5- Objetivos del control presupuestal :

El control presupuestal o control presupuestario es una poderosa herramienta de gestión que nos va a ayudar a :⁶⁸

- Definir objetivos, metas y establecer parámetros de eficiencia operativa .
- Estimular a los directivos a estudiar a fondo el mercado , los productos, procesos y los métodos o canales de distribución .
- Hacer posible una previsión cuidadosa de los medios financieros necesarios para la futura actividad .
- Obligar al adecuado establecimiento de sistemas de control de costos y contabilidad general .
- Delimitar una clara delegación de autoridad y la correspondiente asignación de responsabilidades .
- Obligar al uso más eficiente de los recursos de la empresa y reducir los desperdicios .
- Constituirse en un medio de formación de los jefes, gerentes y aún directores bajo el sentido de la conciencia de los costos y la evaluación de los resultados .
- Estimular la actitud y sobre todo , la cultura de planeación entre los principales ejecutivos de la empresa .

⁶⁶ Paniagua Bravo, V (1999) : Sistema de Control Presupuestario . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC, Segunda Reimpresión. México, p17 .

⁶⁷ Op.cit # 38 p21-22 .

⁶⁸ Documentos preparados por el autor para el : Seminario de Control Presupuestal impartido en el Grupo ADO , Noviembre de 1999. México, p16 .

Tradicionalmente, los hombres de negocios habían venido utilizando la información financiera histórica para tomar decisiones ; sin embargo en la actualidad la filosofía de la administración ha cambiado ; porque aún cuando puede decirse que siguen ocupándose del pasado y del presente , es cierto que el futuro constituye su máxima preocupación . En la actualidad un buen administrador invierte gran parte de su tiempo en delinear el curso de acción de la entidad , vigilando que las desviaciones con relación a los planes sean razonables. Es evidente que el pasado de la entidad está perdiendo interés para el hombre de negocios .

Reconociendo que la importancia del control presupuestario es un asunto de grado , que depende en alguna forma de la magnitud de la entidad , de la etapa de evolución en que se encuentre y de los recursos disponibles , la misma podría enmarcarse como sigue : (Paniagua Bravo, 1999)⁶⁹

- Los presupuestos deberían intervenir en todo el devenir de las operaciones de la entidad , desde su planeación hasta la consumación de las mismas , sirviendo como un rasero , para medirlas y el ideal o la meta a lograr . Permite definir las políticas a seguir .
- Facilita la toma de decisiones ; además que las mismas estarían basadas en estudios previos y en conclusiones definidas y razonadas .
- Coadyuva a la solución de problemas en forma anticipada y evita riesgos y contingencias que puedan originar pérdidas o gastos innecesarios .
- Facilita una vigilancia efectiva de cada una de las funciones y actividades de la entidad y su personal .

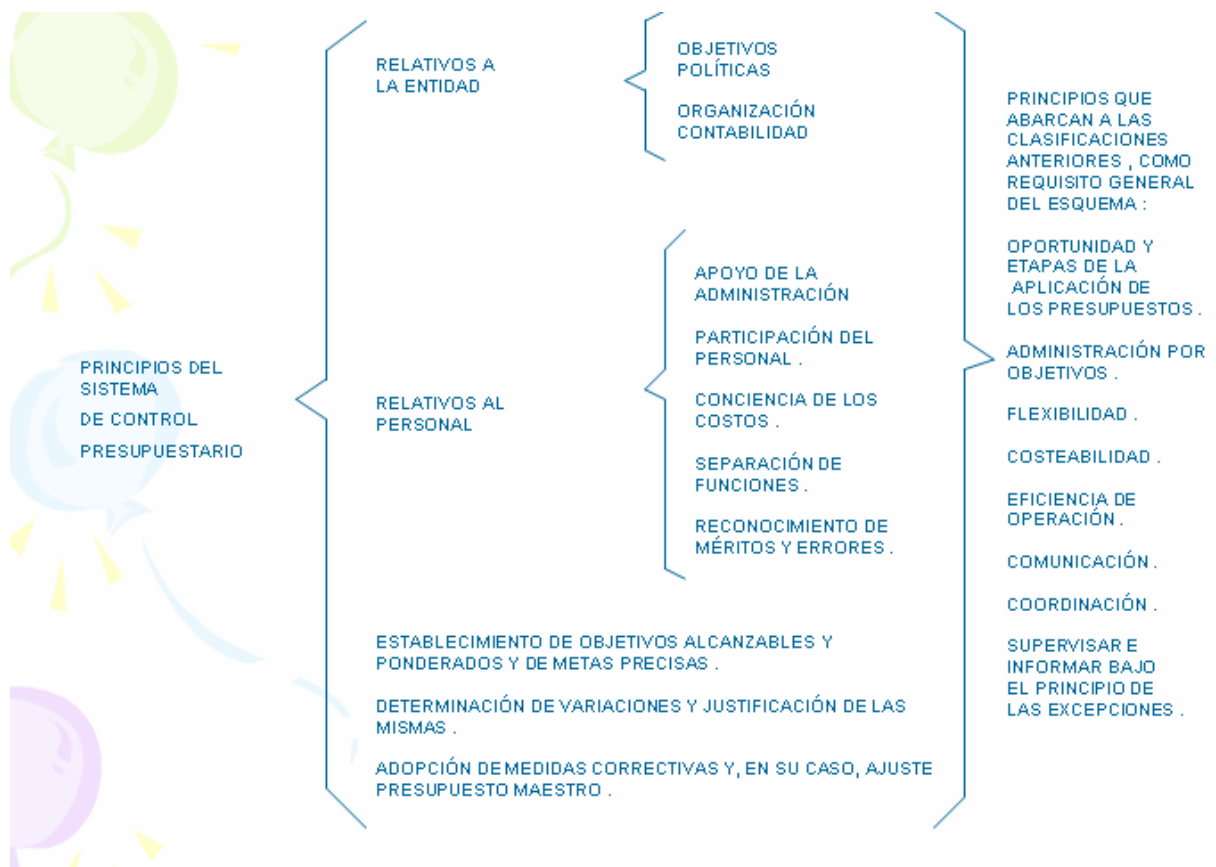
Principios del control presupuestario : (Paniagua Bravo, 1999).⁷⁰

Los principios específicos o particulares del control presupuestario se sintetizan y jerarquizan como sigue :

⁶⁹ Opcit # 66, pp16-17 .

⁷⁰ Idem, p18 .

Diagrama 7 :
Principios del sistema de control presupuestario :



Fuente: Adaptado de (Paniagua, 1999) .

3.6- El Proceso del control presupuestal :

El proceso del control presupuestal es un ciclo repetitivo de actividades a lo largo de un ejercicio que abarca un período de 12 meses, tal y como se ejemplifica en el siguiente cuadro :

Cuadro 14 :
El proceso del control presupuestal .

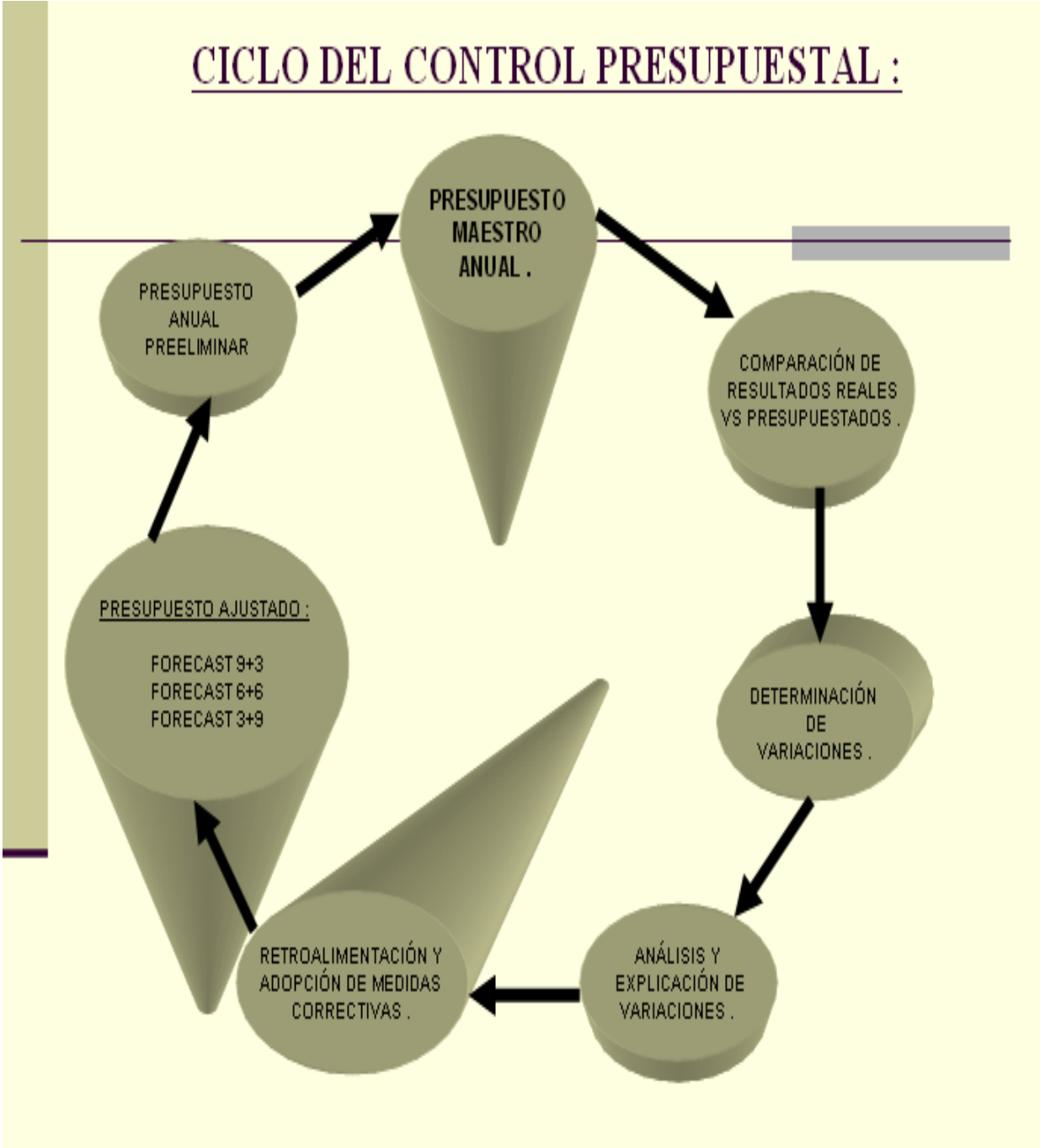
FECHA	ACTIVIDAD	DOCUMENTO
15/12/2004	Autorización y difusión Presupuesto Maestro Para el ejercicio de 2005 .	Presupuesto Maestro para el 2005 .
07/04/2005	Determinación de variaciones Correspondientes al Primer Trimestre .	Reporte trimestral de variaciones .
10/04/2005	Análisis y explicación de las variaciones por parte de las Áreas afectadas .	Reporte de análisis y explicación de variaciones .
13/04/2005	Elaboración del FORECAST o presupuesto ajustado , considerando 3 meses reales y proyectando 9 meses .	FORECAST 9+3
15/04/2005	Junta de resultados Primer Trimestre y adopción de medidas correctivas .	Minuta junta de resultados primer trimestre .
07/07/2005	Determinación de variaciones correspondientes al segundo trimestre .	Reporte trimestral de variaciones .
10/07/2005	Análisis y explicación de las variaciones por parte de las áreas afectadas .	Reporte de análisis y explicación de variaciones .

FECHA	ACTIVIDAD	DOCUMENTO
13/07/2005	Elaboración del FORECAST o presupuesto ajustado , considerando 6 meses reales y proyectando 6 meses .	FORECAST 6+6
15/07/2005	Junta de resultados Segundo Trimestre y adopción de medidas correctivas .	Minuta junta de resultados segundo trimestre .
01/08/2005	Junta de planeación para delimitar premisas presupuestales para el Presupuesto Maestro 2006 . Se inicia el proceso de elaboración del Presupuesto Maestro para el ejercicio 2006 .	Minuta junta de planeación 2006 .
07/10/2005	Determinación de variaciones correspondientes al tercer trimestre .	Reporte trimestral de variaciones .
10/10/2005	Análisis y explicación de las variaciones por parte de las áreas afectadas	Reporte de análisis y explicación de variaciones .
13/10/2005	Elaboración del FORECAST o presupuesto ajustado , considerando 9 meses reales y proyectando los últimos 3 meses del año .	FORECAST 9+3
15/10/2005	Junta de resultados Tercer Trimestre y adopción de medidas correctivas .	Minuta junta de resultados tercer trimestre .
15/11/2005	Junta previa de revisión del Presupuesto Maestro Preliminar correspondiente al ejercicio del 2006.	Minuta junta de revisión del Presupuesto Preliminar 2006 .
15/12/2005	Autorización y difusión del Presupuesto Maestro para el ejercicio del 2006 .	Presupuesto Maestro 2006

Fuente : Elaboración propia .

Esquemáticamente, se podría ejemplificar el ciclo del control presupuestal de la siguiente manera :

Figura 3 :



Fuente: Elaboración propia .

3.7.- Desventajas del control presupuestal : ⁷¹

La característica principal del modelo de Control Administrativo Tradicional es su enfoque de corto plazo apoyado fuertemente en el Plan Anual o Presupuesto Maestro , el cuál se constituye en el compromiso de toda la organización a lograr los resultados previstos para el próximo año .

El enfoque del Control Administrativo tradicional tiene las siguientes desventajas actualmente :

1. Depende totalmente de la eficiencia y eficacia con la que se elaboró el Presupuesto Maestro .
2. En empresas grandes y complejas , el proceso para elaborar el Presupuesto Maestro emplea grandes cantidades de tiempo, recursos y esfuerzo .
3. El proceso para llevar a cabo las revisiones periódicas de resultados (que actualmente ya son de dos meses) , o lo que es lo mismo el famoso Forecast o Presupuesto Ajustado es también bastante laborioso , razón por la cual la gran mayoría de empresas pequeñas y medianas se resisten a utilizar un sistema formal de planeación y control presupuestal bajo este enfoque .
4. Es a todas luces inoperante en ambientes dinámicos y turbulentos , ya que , cuando se inicia el proceso de elaboración del Presupuesto Maestro, allá por el mes de agosto , para el mes de diciembre, ya habrá muchas más consideraciones y premisas de planeación que se habrán pasado por alto, o , inclusive hayan cambiado .
5. Para su pleno funcionamiento requiere que la empresa en que se utiliza este procedimiento cuente con un involucramiento y liderazgo fuerte de la cúpula directiva y se encuentre debidamente entrenado y facultado el personal . Situaciones que no siempre se cumplen en la realidad *.
6. Se requiere que el Coordinador del Presupuesto (Director de Finanzas o Contralor) tenga un “ enfoque sistémico de toda la organización “ , y además cuente con la autoridad suficiente para exigir a los directores de área el cumplimiento de sus presupuestos departamentales o , en su caso, la explicación periódica de las variaciones .
7. Cuando se aplica en forma inflexible , en cuanto a la asignación de recursos se refiere, puede significar un gran obstáculo para posibles oportunidades que se llegaren a presentar durante el año .

De conformidad con las observaciones anteriormente comentadas, no se pretende afirmar que el Presupuesto Maestro ya esté totalmente pasado de moda o sea inoperante .

⁷¹ Op.cit # 68 p25 .

* Subrayado Propio .

Como se ha insistido anteriormente , la planeación es una actividad a todas luces obligatoria para todas las empresas que quieran sobrevivir en el mercado ; sin embargo, la forma de Planear y Controlar es la que podría sufrir adecuaciones de acuerdo al entorno en que se desenvuelva la empresa *.

Está prácticamente comprobado que es mejor contar con un sistema de Control Administrativo aunque sea Tradicional , que no tener nada . Los costos de no planear y controlar las operaciones de un negocio son sustancialmente mayores que aquellos inherentes a las actividades de planeación y control . El cementerio empresarial está lleno de este tipo de empresas , que por “ ahorrarse unos pesos” , pasaron a mejor vida *.

* Subrayado propio .

A continuación presentamos la figura relacionada con el Control administrativo Tradicional :

Figura 4 :



Fuente : Elaboración propia .

3.8.- Tendencias Contemporáneas del control presupuestal :

No es un secreto que el proceso de elaboración del Presupuesto Maestro Anual es un alto consumidor de tiempo, dinero y esfuerzo; agrega poco valor e impide que los directivos respondan con celeridad y rapidez a los cambios actuales del entorno en el actual contexto competitivo. Es por ello, que como se había mencionado , muchas empresas, sobre todo de las PyMEs , se rehúsan abiertamente a su utilización , ya que consideran que : El Proceso para la elaboración y control del Presupuesto Maestro es demasiado voluminoso y caro .⁷²

Este proceso se ha convertido, sobre todo en las grandes corporaciones, en un obsesivo ritual anual de planeación que consume enormes cantidades de tiempo , personal y recursos , con un beneficio incierto .

El tiempo promedio utilizado en este proceso es de 5 a 7 meses , absorbiendo entre el 30% y el 40 % del tiempo directivo de los ejecutivos que intervienen .

Para algunas empresas que se encuentran inmersas en adquisiciones, fusiones o reestructuraciones, el proceso de elaboración del presupuesto anual puede resultar abrumador . El resultado de todo esto, es un equipo directivo bajo presión constante más enfocado en “ reconfigurar o aún maquillar las cifras “ que en proporcionar la información diaria para la toma de decisiones .

Rompiendo el Paradigma :

Existen organizaciones que han encontrado una mejor manera de elaborar planes y controlarlos .

Han eliminado el círculo vicioso del proceso anual de : preparar, someter a autorización, negociar y establecer acuerdos sobre un presupuesto anual por departamento, función , unidad de negocios , división o aún para toda la organización . El resultado ha sido el ahorro de meses de arduo trabajo para todos los integrantes de la organización . En este caso, el Presupuesto Maestro ya no representa un contrato anual fijo de cumplimiento y compromiso que define lo que el personal deberá entregar o cómo se han asignado los recursos , cuales unidades de negocios deberán reestructurarse o peor aún, venderse . En este caso, el presupuesto anual ya no determinará como deberá ser evaluada una unidad de negocios y su personal .

¿ Cuales son estas organizaciones ? . Varían de tamaño y giro (en los Estados Unidos de Norte América, por supuesto) desde pequeñas organizaciones no lucrativas, hasta grandes corporaciones .

⁷² Jeremy Hope y Robin Fraser.(Septiembre, 2003) : Más allá del Presupuesto .Artículo publicado para Soundview Executive Book Summaries . Estados Unidos de Norte América . Traducción hecha por el autor .

Han ido más allá de los presupuestos , estableciendo un Control de Gestión más flexible dentro de una organización más descentralizada .

A diferencia del Control Administrativo Tradicional, el Control de la Gestión Empresarial no depende de un Plan de Utilidades a corto plazo; sino que más bien está orientado a los mejores resultados que se obtendrán mediante la innovación y mejora constante de los procesos totales de la empresa , mediante la utilización de tres herramientas de gestión indispensables para su funcionamiento* : ⁷³

- ✚ **ABM.- Activity Based Management .- Dirección basada en la gestión de las actividades .**
- ✚ **ABC.- Activity Based Costing .- Costeo basado en las actividades .**
- ✚ **ABB.- Activity based Budgeting .- Planeación basada en las actividades .**

Bajo este enfoque no se eliminan del todo los controles administrativos utilizados; sino que más bien se simplifican y se fincan prioridades, con lo cual se reduce enormemente “ el papeleo y la burocracia “ , con la consiguiente reducción de tiempo, dinero y esfuerzo*.

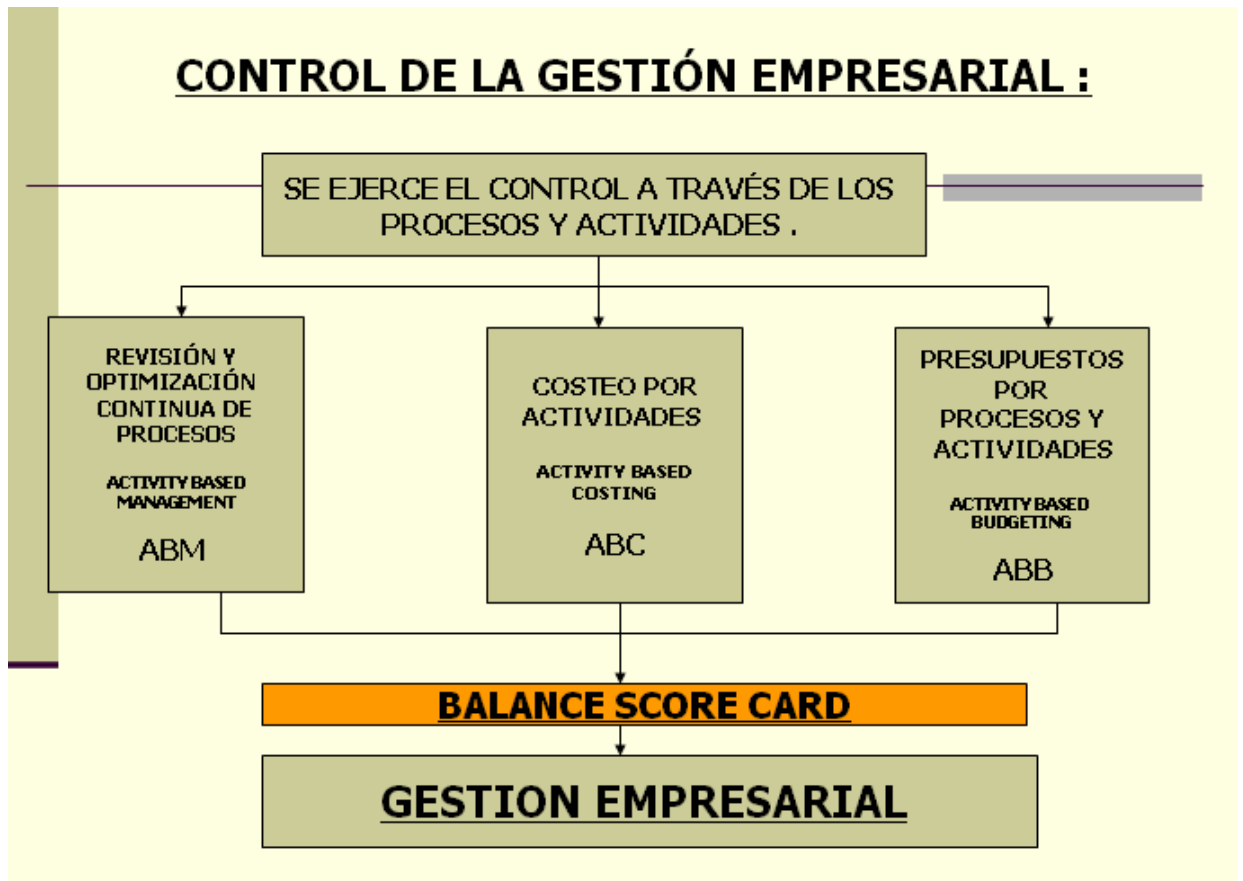
Para la implementación de este enfoque , es prioritaria la documentación o mapeo de todos los procesos de la empresa* .

En la siguiente figura, ejemplificamos el Modelo actualizado del Control de la Gestión Empresarial :

* Subrayado propio .

⁷³ Op.cit # 44, p27 .

Figura 5 :



Fuente : Elaboración propia .

**CAPÍTULO 4 :
BREVE PANORÁMICA SOBRE LOS
SISTEMAS DE GESTIÓN DE COSTOS Y
SU ENFOQUE ESTRATÉGICO .**

Objetivos del capítulo :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- Hacer un pequeño glosario de los diferentes conceptos de costos desde el punto de vista contable y financiero .
- Definir conceptual y teóricamente un Sistema de Gestión de Costos .
- Delimitar la interrelación de un Sistema de Gestión de Costos .
- Establecer los objetivos de un Sistema de Gestión de Costos .
- Explicar la cadena de valor y su relación con los costos .
- Mencionar la clasificación de los Sistemas de Costos .
- Delimitar en que consiste el enfoque estratégico en la gestión de los Costos .
- Mencionar las conclusiones relativas a los Sistemas de gestión de Costos en México y sus limitaciones .

CAPÍTULO 4

BREVE PANORÁMICA SOBRE LOS SISTEMAS DE GESTIÓN DE COSTOS Y SU ENFOQUE ESTRATÉGICO .

4.1.- Conceptos de costos desde el punto de vista contable y financiero : ⁷⁴

4.1.1.- De acuerdo a su origen :

4.1.1.1.- Costos que provienen de erogaciones aplicables al período :

Son todos aquellos costos incurridos que tienen plena identificación con un período de tiempo determinado .

Por ejemplo : las materias primas consumidas, la mano de obra pagada o los costos fijos .

4.1.1.2.- Costos que provienen de erogaciones aplicables a más de un período :

Son aquellos costos incurridos que afectarán a mas de un período contable. Por ejemplo : La adquisición de un activo fijo originará cargos por depreciación que se aplicarán a resultados por varios meses. lo mismo pasará con los gastos de instalación y las primas de seguros pagadas por adelantado .

4.1.2.- De acuerdo a la función que desempeñan :

4.1.2.1.- Costos de producción :

Están integrados por los tres elementos clásicos del costo de producción , que son :

- Materia prima consumida .
- Mano de obra aplicada y
- Cargos indirectos aplicados .

4.1.2.2.- Costos de distribución :

Son todos los costos incurridos para poner los productos o servicios a disposición de un cliente .

4.1.2.3.- Costos de administración :

Son todos los costos incurridos para la realización de las actividades administrativas de una entidad .

⁷⁴ Documentos preparados por el autor para el :Seminario de gestión estratégica de costos . p1-8 .

4.1.2.4.- Costos financieros :

Son todos los costos relacionados con las actividades de financiamiento y de relaciones con los organismos financieros de una empresa, así como el costo integral de financiamiento .

4.1.3.- De acuerdo a su grado de variabilidad :

4.1.3.1.- Costos variables :

Son todos los costos que fluctúan en forma directamente proporcional a los cambios en el volumen de actividades.

Por ejemplo: el consumo de materias primas fluctúa en forma directa en relación a los volúmenes de producción y las comisiones a los agentes vendedores o a distribuidores, fluctúan en forma directa en relación a los volúmenes de ventas .

4.1.3.2.- Costos fijos :

Son los que permanecen constantes , dentro de un período de tiempo determinado , independientemente de los cambios o fluctuaciones en los volúmenes de actividad .
Ejemplos :

Sueldos y salarios (tiempo presencia) , depreciaciones en línea recta , arrendamientos , impuesto predial etc. etc.

A su vez, los costos fijos se subdividen en :

4.1.3.2.1.- Costos fijos discrecionales :

Son aquellos costos que son susceptibles de ser modificados o incluso eliminados por decisiones propias de la empresa .

Ejemplos : Sueldos y salarios, arrendamientos etc. etc. .

4.1.3.2.2.- Costos fijos comprometidos o sumergidos :

Son aquellos que no pueden ser modificados por decisiones propias de la empresa . Ejemplos : Impuesto predial, energía eléctrica, teléfonos etc. etc. .

4.1.3.2.3.- Costos mixtos :

Estos costos tienen una parte fija y una parte variable ; sufren modificaciones al efectuarse determinados cambios en los volúmenes de actividades, pero sin que tales cambios sean directamente proporcionales .

A su vez los costos mixtos se subdividen en :

□ *Escalonados* :

Este tipo de costos se conocen como función por pasos ; poseen la propiedad de mostrar un nivel fijo para cierto nivel de actividades , para después saltar a un nivel mas alto de costos en cierto punto . Ejemplos : Costos de supervisión , ingeniería , inspección de control de calidad etcétera .

En la práctica todos los costos fijos observan esta tendencia a largo plazo .

□ *Semi variables* :

Son los costos que observan una tendencia poco proporcional en relación a los cambios en los volúmenes de actividad. Ejemplos: Energía eléctrica, mantenimiento etc. .

La mayoría de los conceptos de cargos indirectos o carga fabril observan esta tendencia, por lo que es necesario separar su parte fija de su parte variable cuando su cuantía es de importancia .

En la práctica, se presupuestan y controlan estos costos como si fueran fijos , a través de provisiones .

4.1.4.- De acuerdo a su grado de identificación con los productos o servicios :

4.1.4.1.- Costos directos :

Son aquellos que se identifican plenamente con los productos o servicios , en otras palabras, son los costos que se pueden asignar o rastrear directamente a los objetos de costo (productos o servicios) sin necesidad de prorrateos .

En las empresas manufactureras, son , por lo general el consumo de las materias primas, material de empaque, la mano de obra directa y algunos cargos indirectos identificables .

En las empresas comerciales o de servicios , son todos aquellos costos originados por las actividades generadoras de ingresos .

Un ejemplo típico son las comisiones sobre ventas, que además de ser un costo variable , también es un costo directo , ya que puede identificarse plenamente con un producto, línea de productos o servicio ; sin embargo, en las empresas manufactureras debe considerarse como un “ gasto “ y no como un “ **costo inventariable** “ , **de acuerdo a los principios de contabilidad** .

4.1.4.1.- Costos indirectos :

Son todos aquellos que por su naturaleza son “ imprácticamente “ identificables con algún producto o servicio en específico.

Ejemplos : Sueldo del director general, sueldo del contador, sueldos de gerentes de área , vigilancia etc. .

La mayoría de los conceptos de carga fabril, costos de distribución, costos de mercadeo y costos administrativos tienen esta característica .

4.1.5.- De acuerdo a la época en la que fueron determinados :

4.1.5.1.- Costos históricos o reales :

Son todos aquellos que se conocen y cuantifican hasta el fin del período de costos , o sea, del balance mensual .

Son los costos realmente incurridos durante el mes .

4.1.5.2.- Costos predeterminados :

Estos costos se originaron por la necesidad de “ oportunidad en la información financiera “ , con fines de control utilizando bases presupuestales y estadísticas .

A su vez , los costos predeterminados se subdividen en :

4.1.5.2.1.- Costos estimados :

Son costos predeterminados con base en la experiencia de los dueños o empresarios , apoyándose en presupuestos o estadísticas .

Son ampliamente utilizados en empresas que fabrican sobre pedidos específicos de los clientes y que no tienen un régimen de producción continua .

4.1.5.2.1.- Costos Estándar :

Son aquellos costos que se calculan sobre patrones de eficiencia, eliminando errores , ineficiencias y desperdicios en la operación . Por eso se constituyen como un verdadero elemento de control operativo.

Los costos estándar, además de utilizar presupuestos y estadísticas deben calcularse sobre bases muy analíticas en cuanto a los elementos del costo , utilizando , en algunas ocasiones técnicas de ingeniería industrial . A fin de determinar lo que "debería costar un producto "bajo situaciones de eficiencia normal ".

4.1.6.- De acuerdo con su importancia en la toma de decisiones :

4.1.6.1.- Costos relevantes :

Cuando se comparan dos alternativas , son aquellos costos que van a ser diferentes para cada una ellas .

4.1.6.2.- Costos irrelevantes :

Son los costos que son exactamente iguales para cada una de las alternativas en consideración.

4.1.6.3.- Costos de sustitución :

Son los llamados costos sucedáneos o de reemplazo .

Ejemplos : Una materia prima que sustituye a otra que se encuentra agotada o que ha salido del mercado , o bien : Costo de trabajo mecánico que sustituye a trabajo manual.

4.1.6.4.- Costos de oportunidad :

Son aquellos costos que se originan al tomar una determinada decisión provocando la renuncia a un ingreso que pudiera obtenerse con la alternativa desechada .

En términos económicos : “ El costo de oportunidad es el valor del bien o servicio al que se renuncia “ .

Los costos de oportunidad son ampliamente utilizados en los estudios de factibilidad , así como en los proyectos de inversión .

4.1.6.5.- Costos evitables :

Son aquellos plenamente identificables con alguna línea de productos o un centro de costos específico , de tal forma que si se elimina el producto o el departamento , dichos costos se suprimen . Por ejemplo : Las materias primas de un producto que será eliminado del mercado .

4.1.6.6.- Costos inevitables :

Son aquellos que no pueden ser suprimidos , aunque el departamento o el producto desaparezcan . Ejemplos :

Si se elimina el departamento de laminado , el sueldo del gerente de la planta no desaparece .

Si se cierra una planta , el costo del impuesto predial no desaparece hasta que se vendan las instalaciones .

4.1.6.7.- Costos explícitos :

Son aquellos costos tangibles que se presentan en los estados financieros utilizando Sistemas de Costos Tradicionales . Por Ejemplo: Costos fijo, Costos Variables, Costos Relevantes, Costos Irrelevantes, Costos Históricos Etc. .

4.1.6.8.- Costos implícitos :

Son todos aquellos costos que no se presentan en los Estados Financieros Básicos de acuerdo a los Principios Contables Generalmente Aceptados . Ejemplos : Costos de Oportunidad, Costos Evitables , Costos de no Calidad , Costos de Capacidad . Etc. .

4.1.7.- De acuerdo a su grado de control :

4.1.7.1.- Costos controlables :

Son aquellos costos que pueden ser incrementados, reducidos o aún eliminados como consecuencia de decisiones internas de una organización . Ejemplos :

Sueldos y salarios , depreciaciones , arrendamientos , seguros etc. etc. .se equiparan a los costos fijos discrecionales .

4.1.7.1.- Costos no controlables :

Son aquellos conceptos de costos, que por lo general son fijados por las entidades publicas ; Por el uso de algún servicio o bien por el pago de derechos, productos o aprovechamiento .

Ejemplos : Energía eléctrica, agua, impuesto predial, impuesto sobre nóminas etc.

En la práctica pueden existir costos no controlables internos, o sea , aquellos que son fijados y controlados por niveles de responsabilidad . Ejemplo : El jefe de producción de una planta puede tener control sobre el desperdicio generado , pero no sobre la depreciación del equipo ; ya que , las inversiones son autorizadas por el director general o propietario .

Se equiparan a los costos fijos comprometidos o sumergidos .

4.1.8.- De acuerdo a la finalidad que se persigue o estudio específico :

4.1.8.1.- Costo marginal :

Es el costo incurrido al producir una unidad adicional de un determinado bien o servicio .Por lo general , se utiliza cuando se necesita conocer el precio de equilibrio y el volúmen optimo de producción o ventas en una competencia monopolística , en donde el productor puede determinar libremente su precio y además tiene una demanda elástica de tipo lineal , de acuerdo a la siguiente ecuación :

$$Y = a + bx$$

Sin embargo , es útil calcular el precio de equilibrio , siempre que se tenga una demanda elástica , por ejemplo en el caso de la venta de computadoras , aunque la competencia sea muy cerrada .

4.1.8.2.- Costos de reposición :

Son los costos utilizados para actualizar los valores de las inversiones en activos fijos e inventarios , o lo que es lo mismo :

¿ Cuanto me costaría reponer el día de hoy mi activo fijo o mis inventarios ?

4.1.8.3.- Costos de capacidad :

Son, por lo general, los costos que se tienen que incurrir para mantener un nivel determinado de actividad en una empresa. Ejemplos : Cuando se requiere trabajar 3 turnos, en virtud de una demanda cíclica , existen ciertos costos que son necesarios para mantener este nivel . Por ejemplo : Sueldos, maquilas , energía eléctrica, mantenimiento , inspecciones , supervisión etc. .

4.1.8.4.- Costos de cierre temporal :

Son los costos en que se incurren cuando se toma la decisión de eliminar un turno de producción, una línea de productos , o una Fábrica. Ejemplos : Indemnizaciones, liquidaciones a proveedores, impuestos, reconstrucciones etc.

4.1.8.5.- Costos de cierre definitivo :

Son los costos en que se incurren cuando se cierra una empresa .

Ejemplos : Indemnizaciones, liquidaciones a bancos y a proveedores, gastos notariales etc. etc.

4.1.8.6.- Costo primo :

Es la suma del consumo de la materia prima y la mano de obra directa . se utiliza como base de prorrateo final de la carga fabril en un sistema de costeo absorbente .

4.1.8.7.- Costo de conversión :

Es la suma de la mano de obra y los cargos indirectos aplicados, o sea, la suma de los costos que son necesarios para transformar una materia prima en producto terminado para su venta .

4.1.8.8.- Costos de no calidad :

Son los costos en que incurre una empresa al no fabricar sus productos con “ cero defectos “ , o sea, están representados por los desperdicios, tiempos de espera , tiempos muertos , costos de inspección etc. . por lo general no se reflejan en los estados financieros preparados bajo los principios contables . Se denominan también costos ocultos y se equiparan a los costos implícitos .

A continuación presentamos un cuadro de clasificación de los costos bastante objetivo

75

Cuadro n. 15

CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS .		
FACTOR	CLASIFICACIÓN	SUBCLASIFICACIÓN
1.- Económico	De inversión y de sustitución .	
2.- Fecha de cálculo .	Históricos y predeterminados .	Estimados y Estándar .
3.- Área funcional .	Investigación y desarrollo .	De fabricación .
	Diseño , producción, mercadeo .	De mercadeo y distribución .
	Distribución, financieros , de servicio al cliente, administrativos .	Financieros . De administración .
4.- Identificación	Directos e indirectos .	
5.- Presentación en los estados financieros	Como activo, como costo / gasto .	
	Explícitos /Implicitos .	
6.- Enfrentamiento a ingresos	Del producto /del período .	
7.- Grado de control	Controlables/no controlables .	
8.- Volúmen de actividad	Fijos /variables/ mixtos .	Comprometidos, discrecionales .
		semivariabes y escalonados .
9.- Relevancia	Relevantes/ no relevantes .	
10.- Factibilidad de registro	Desembolsados / de oportunidad .	
11.- Cursos alternativos de acción .	Diferenciales / sumergidos .	Incrementales / decrementales .
12.- Disminución o cancelación de actividad .	Evitables, inevitables y de cierre .	
13.- Magnitud .	Total / Unitario .	

Fuente : Adaptado de (Aguililla Triatonera , 2002) .

4.2.- Definiciones de sistema de gestión de costos :

Definición Contextual :

Las opiniones de empresarios, ejecutivos financieros y contadores de empresas manufactureras medianas coincidieron en el siguiente concepto generalizado de sistema de gestión de costos :

Es un conjunto de políticas, normas y procedimientos contables que tienen como finalidad :

1. Determinar los costos unitarios reales de los productos fabricados .
2. Valorar los inventarios de materiales, productos en proceso y artículos terminados .
3. Determinar el Costo de Ventas mensual .
4. Controlar las operaciones fabriles , a través de la fijación de los estándares de operación .
5. Controlar los costos incurridos mediante el análisis mensual de las variaciones al costo .
6. Proveer información para la fijación de precios y toma de decisiones .

⁷⁵ Aguililla Triatonera . (2002) . Los sistemas de costos y planeación en México y la incorporación de las nuevas filosofías de costos y administración . Trabajo presentado para el XVIII Premio de investigación financiera IMEF (Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas) .

Definición Teórica :

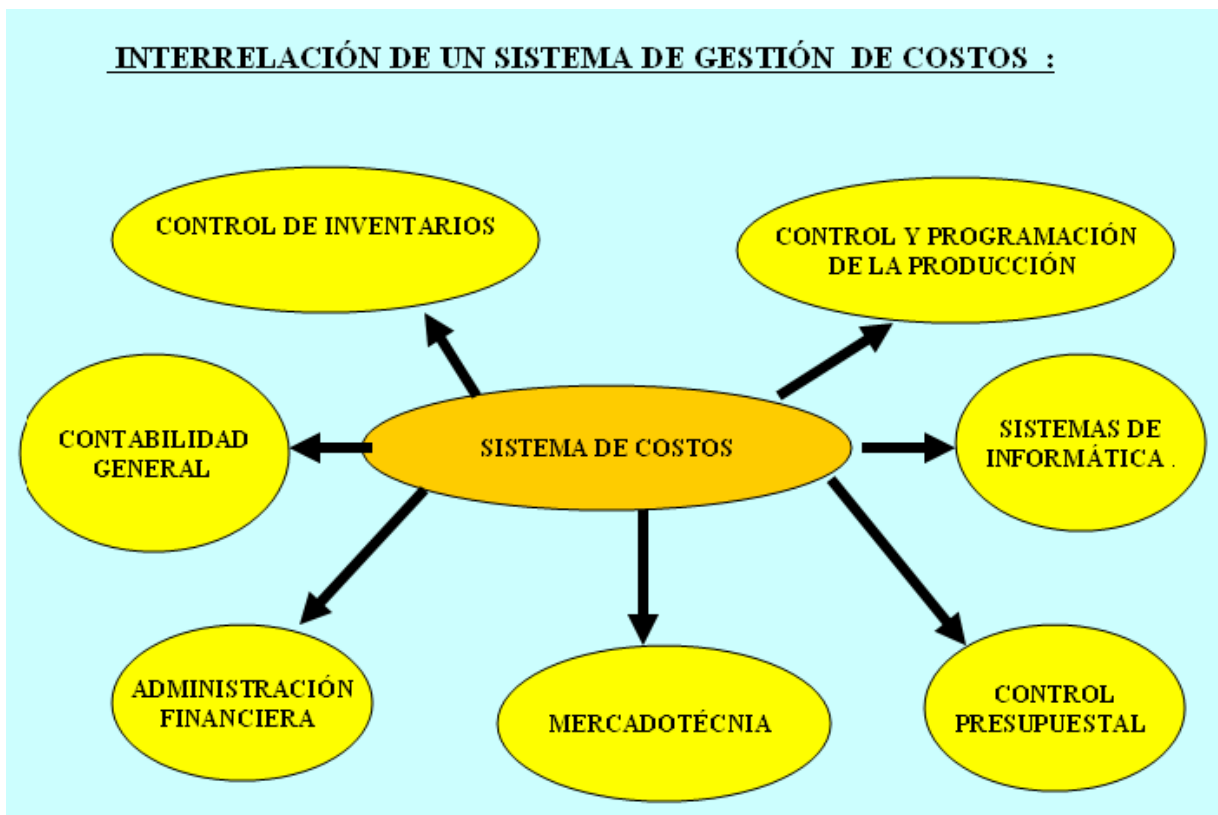
Es el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría de la partida doble y otros principios técnicos que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas . (Ortega , 1972) .⁷⁶

Es un conjunto de normas, procedimientos y técnicas que nos indican la forma en que los costos se cargan al producto manufacturado , el control de los inventarios y como se pueden determinar los valores de la producción .
(Cárdenas , 1996).⁷⁷

4.3.- Interrelación de un Sistema de Gestión de Costos :

A continuación presentamos el diagrama relativo a la interrelación que guarda un sistema de gestión de costos con otras funciones de la organización :

Diagrama 8 :



Fuente : Elaboración propia .

⁷⁶ Ortega Pérez de León, Armando (1972) : Contabilidad de Costos .Editorial . UTEHA , 2. Reimpresión. México , p115 .

⁷⁷ Cárdenas Nápoles , Raúl. (1996) : La lógica de los Costos I . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores públicos de México A.C, Primera Reimpresión . México, p34 .

Como podemos apreciar, desde un enfoque sistémico, un sistema de gestión de costos está íntimamente relacionado con todas las funciones operativas de una organización.

Todos los aciertos y errores en la operación de una empresa se reflejarán, indudablemente, en sus costos de operación, y por consiguiente, en sus resultados.

Un enfoque de sistemas transfuncionales permite ver el bosque , no sólo uno o dos arbolitos , es por ello que el Factor Humano es el elemento primordial en el éxito o fracaso en la implementación de cualquier sistema en cualquier organización .

4.4.- Objetivos de un Sistema de Gestión de Costos : ⁷⁸

La utilidad de un sistema de costos está en función de varios factores , fundamentalmente del proceso de producción utilizado y del tipo de producto que la empresa ofrece en el mercado . El proceso de producción y el tipo de producto son los elementos básicos que determinan qué aspectos de un sistema de costos serán viables en cada situación concreta . A mayor complejidad del proceso productivo , más difícil será controlar los costos incurridos sin un sistema que combine la información generada con el conocimiento de las operaciones fabriles .

La estructura de costos , la competencia y las estrategias de marketing indicarán al consultor qué elementos serán importantes para la imputación de costos y cuales no serán relevantes . ⁷⁹

Históricamente, los objetivos de un sistema de control de costos han evolucionado de la siguiente manera :

Etapa 1.-

A fines del siglo antepasado con la naciente industrialización se desarrollaron los primeros sistemas de costos históricos , los cuales únicamente tenían los siguientes propósitos :

- **Obtener bases confiables para valorar los inventarios y determinar el Costo de Ventas mensual .**
- **Determinar costos unitarios reales a fin de orientar la política de precios de las empresas .**

Etapa 2.-

Con el advenimiento de la administración científica , se utilizaron los primeros sistemas de costeo estándar que utilizaban bases estadísticas y presupuestales agregando un objetivo adicional que era el de :

- **Controlar el costo .**

⁷⁸ Op.cit # 74 p57-58

⁷⁹ Sandretto ,Michael J (1986): Enciclopedia de Dirección y Administración de la empresa . Ediciones Orbis .Barcelona. España , p201 .

Etapas 3.-

Debido al incesante aumento en la complejidad de los procesos productivos, la estructura organizacional de las empresas , el avance de los sistemas de computación y las condiciones económicas generales , nació un nuevo objetivo de los sistemas de costos :

Planeación del costo .

Con este nuevo objetivo , empezaron las polémicas acerca de la valuación de inventarios y el costeo absorbente , por lo que la utilización del “ costeo directo “ , cobró mayor difusión para la toma de decisiones financieras y operativas .

Por lo que el costeo absorbente se usa para presentar el valor de los inventarios en los reportes financieros , en tanto que el costeo directo está mas enfocado al proceso de toma de decisiones .

Etapas 4.-

Actualmente las empresas se enfrentan a una competencia“ globalizada “ y han tenido que enfrentar un mayor incremento en la diversidad de productos (explosión) , avances tecnológicos significativos en procesos y sistemas de cómputo , así como requerimientos de calidad más estrictos , ciclos de vida más cortos del producto , así como una situación económica más inestable ; todo lo anterior, ha originado que los sistemas de gestión de costos modernos se tengan que adaptar a organizaciones multifuncionales y adicione los siguientes objetivos :

- **Control multifuncional más que por áreas de responsabilidad .**
- **Mayor exactitud en el costeo de productos .**
- **Proporcionar mejores elementos para la reducción constante de costos .**
- **Obtener indicadores financieros y no financieros del desempeño .**
- **Coadyuvar en la obtención de ventajas competitivas sostenibles en el largo plazo .**

Es indudable de que las necesidades de las empresas en cuanto a información de costos se refiere se han venido incrementando a lo largo del tiempo; sin embargo, los sistemas actuales de gestión de costos utilizados , no se han mantenido a la altura de estos requerimientos en la mayoría de las empresas industriales pequeñas y medianas , las cuales se han quedado estacionadas en la primera etapa (en el siglo antepasado) .

A continuación se presenta la opinión de un conocido autor acerca de los objetivos de un sistema de gestión de costos : Ramirez Padilla ,(1997) ⁸⁰

⁸⁰ Ramirez Padilla, A (1997) : Contabilidad Administrativa .Editorial Mc Graw Hill , 5. Edición . México , p26

Objetivos de la contabilidad de costos :

1. Generar informes para medir la utilidad , proporcionando el costo de ventas .
2. Valuar los inventarios para el estudio de la situación financiera .
3. Proporcionar reportes para ayudar a ejercer el control administrativo .
4. Ofrecer información para la toma de decisiones .
5. Generar información para ayudar a la administración a fundamentar la estrategia competitiva .
6. Ayudar a la administración en el proceso del mejoramiento continuo , eliminando las actividades o procesos que no generan valor .

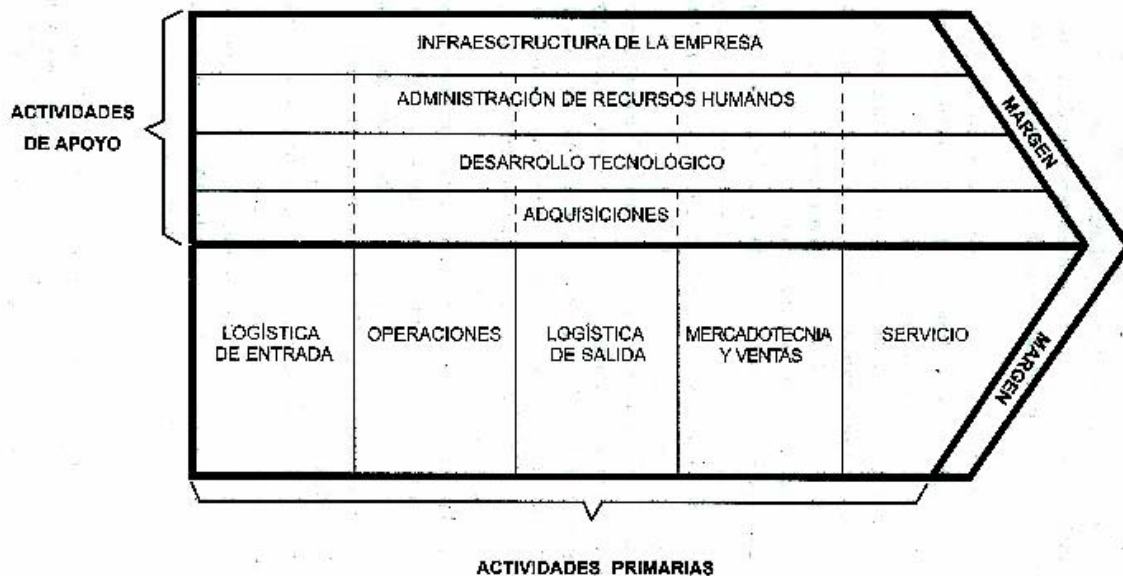
4.5.- La cadena de valor y los costos :

4.5.1.- ¿ Qué es la cadena de valor ? :⁸¹

Una empresa es un conjunto de actividades cuyo fin es : diseñar, fabricar, comercializar, entregar y apoyar un producto . Todas estas actividades conforman lo que se llama una " cadena ". El " valor " está conformado por la suma de los beneficios percibidos que un cliente recibe menos los costos percibidos por él al adquirir y usar un producto o servicio . La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial, mediante la cual descomponemos una empresa en sus partes constitutivas , buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor . Esa ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de menos forma costosa y mejor diferenciada que sus rivales . Por consiguiente la cadena de valor de una empresa está conformada por todas sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que estas aportan , de conformidad con el siguiente diagrama :

⁸¹ Morales Gonzalez ,Patricia . (2003) : Diseño de un modelo de negocios basado en e-commerce para las PyMEs mexicanas . Tesis ESCA-SEPI . p95

Diagrama 9.- Cadena genérica de valor :



Fuente : (Porter , 2002) ⁸²

Una cadena de valor genérica está constituida por tres elementos básicos :

- Las actividades primarias : Son aquellas que tienen que ver con el desarrollo del producto , su producción, las de logística , comercialización y los servicios post-venta .
- Las actividades de soporte o apoyo: Son todas las actividades que no tienen una relación directa con los clientes o el mercado ; sin embargo , son necesarias para que las actividades primarias puedan cumplir sus objetivos. Son las actividades relacionadas con el factor humano, las compras, el desarrollo tecnológico (telecomunicaciones, automatización , desarrollo de procesos , ingeniería e investigación) , las de infraestructura empresarial (finanzas, contabilidad, gerencia de la calidad, relaciones públicas, asesoría legal y dirección general) .
- El margen : Es la diferencia entre el valor total y los costos totales incurridos por la empresa para desempeñar las actividades generadoras de valor .

4.5.2.- El análisis de la cadena de valor como herramienta gerencial :

El análisis de la cadena de valor es una herramienta gerencial para identificar fuentes de ventaja competitiva . El propósito de analizar la cadena de valor es identificar aquellas actividades de la empresa que pudieran aportarle una ventaja competitiva potencial . El poder aprovechar esas oportunidades dependerá de la capacidad de la

⁸² Op.cit # 25, p37 .

empresa para desarrollar a lo largo de la cadena de valor y mejor que sus competidores , aquellas actividades competitivas cruciales .⁸³

Dentro de cada categoría de actividades primarias y de apoyo hay tres tipos que afectan a la ventaja competitiva de manera distinta :⁸⁴

- Actividades directas : Intervienen directamente en la creación de valor para el comprador , a saber : ensamblaje , maquinado de partes , operación de la fuerza de ventas , publicidad , diseño del producto , reclutamiento .
- Actividades indirectas : Permiten efectuar actividades directas en forma continua : mantenimiento, programación, operación de las instalaciones , administración de la fuerza de ventas, administración de la investigación , mantenimiento de registros por parte de los proveedores .
- Aseguramiento de la calidad : Garantiza la calidad de otras actividades : supervisión, inspección, realización de pruebas , evaluación, verificación , ajuste y retrabajo, control de calidad, auditoria .

Michael Porter fue mas allá del concepto de cadena del valor , extendiéndolo al sistema de valor, el cual considera que la empresa está inmersa en un conjunto complejo de actividades ejecutadas por un número de actores diferentes . Este punto de vista lleva a considerar al menos tres cadenas de valor adicionales a la que describe como genérica .⁸⁵

Las cadenas de valor de los proveedores , las cuales crean y le aportan los abastecimientos esenciales a la propia cadena de valor de la empresa .

- Los proveedores incurren en costos al producir y despachar los suministros que requiere la cadena de valor de la empresa .
- El costo y la calidad de esos suministros influyen en los costos de la empresa y/o en sus capacidades de diferenciación .

Las cadenas de valor de los canales , que son los mecanismos de entrega de los productos de la empresa al usuario final o al cliente .

- Los costos y los márgenes de los distribuidores son parte del precio que paga el usuario final .
- Las actividades desarrolladas por los distribuidores de los productos o servicios de la empresa afectan la satisfacción del usuario final .

Las cadenas de valor de los compradores , que son la fuente de diferenciación por excelencia , puesto que en ellas la función del producto determina las necesidades del cliente .

⁸³ Op.cit # 81, p96 .

⁸⁴ Idem, p43 .

⁸⁵ Idem, pp96-97 .

4.5.3.- El diagnóstico de las capacidades competitivas : ⁸⁶

Para desarrollar un diagnóstico efectivo , se requiere ir paso a paso como se indica a continuación :

- Partir de una cadena de valor con las actividades de su empresa .
- Examinar las conexiones que hay entre las actividades internas desarrolladas por la empresa y las cadenas de valor de clientes, canales y proveedores .
- Identificar aquellas actividades y capacidades claves para llevarle satisfacción a los clientes y ser exitosos en el mercado .
- Utilizar un **Benchmarking** para hacer las comparaciones internas y externas que le permitan :
 - ✓ Evaluar qué tan bien está la empresa desarrollando sus actividades .
 - ✓ Comparar la estructura de costos de la empresa con la de sus principales competidores .
 - ✓ Evaluar como encaja la cadena de valor dentro del sistema de valor de su industria.
 - ✓ Ajustar y mejorar su cadena de valor para reaccionar a los movimientos estratégicos y tácticos de sus competidores en sus cadenas de valor .

Deberá entonces ser claro para el gerente que las cadenas de valor de las otras empresas de su industria dependerán de la trayectoria de éstas , de sus estrategias , de sus habilidades y que la ventaja competitiva no surge solamente del interior de su empresa , sino también fuera de esta .

El costo de desarrollar cada una de las actividades de una cadena de valor puede fluir desde atrás o hacia adelante en la cadena , dependiendo de dos tipos de factores a considerar :

● Los conductores de costos estructurales :

- Las economías de escala .
- Los efectos de la curva de la experiencia .
- Las exigencias tecnológicas .
- La intensidad de capital .
- La complejidad de la línea de producción .

● Los conductores de costos realizables :

- El compromiso de la fuerza de ventas con el mejoramiento continuo .
- Las actitudes y las capacidades con respecto a la calidad .
- El ciclo de tiempo para lanzar nuevos productos al mercado .

⁸⁶ Op.cit # 81, p97-98

- La eficiencia para diseñar y ejecutar los procesos empresariales internos .
- La eficiencia de la empresa en trabajar con proveedores , distribuidores y/o con clientes en la reducción de costos .

¿ Qué implica la obtención de información para el análisis estratégico de costos ?

La obtención de información para este propósito es una tarea formidable , pues requiere descomponer la información de la contabilidad de costos departamentales en el costo de ejecución de :

- Actividades específicas .
- Adoptar el sistema de Costeo Basado en las Actividades (ABC) .

Lo que se pretende al adoptar el costeo basado en las actividades (ABC) es poder “ rastrear “ y no asignar como en el sistema contable tradicional , los costos de tareas específicas y de las actividades de la cadena de valor .

4.5.4.- Usos de la cadena de valor en la gestión de costos : ⁸⁷

● **Análisis estratégico de costos :**

- Identifique la cadena de valor de la empresa y luego “ rastree “ los costos relacionados con las actividades y sus categorías (Costeo ABC) .
- Determine el ciclo de vida de sus principales productos y su costo .
- Establezca los elementos claves que dirigen los costos hacia cada actividad de valor .
- Identifique las cadenas de valor de sus competidores y determine sus costos relativos y el origen de las diferencias en costos con su empresa .
- Desarrolle una estrategia para lograr una reducción de costos controlando los conductores de costos (cost drivers) o remodele su propia cadena de valor .
- Asegúrese de que las reducciones de costos no erosionen la diferenciación y si lo hacen que sea una decisión consciente de su parte .
- Compruebe si las reducciones de costos son sostenibles . Tenga en cuenta que las acciones estratégicas para eliminar una desventaja en costos , necesariamente debe estar ligada a precisar dónde se originó la diferencia en costos.

● **Determinación de la base para diferenciar :**

- Determine con precisión quién es realmente su comprador .
- Determine la cadena de valor del comprador para poder evaluar el impacto de las decisiones de su empresa .

⁸⁷ Op.cit # 81, p99-100

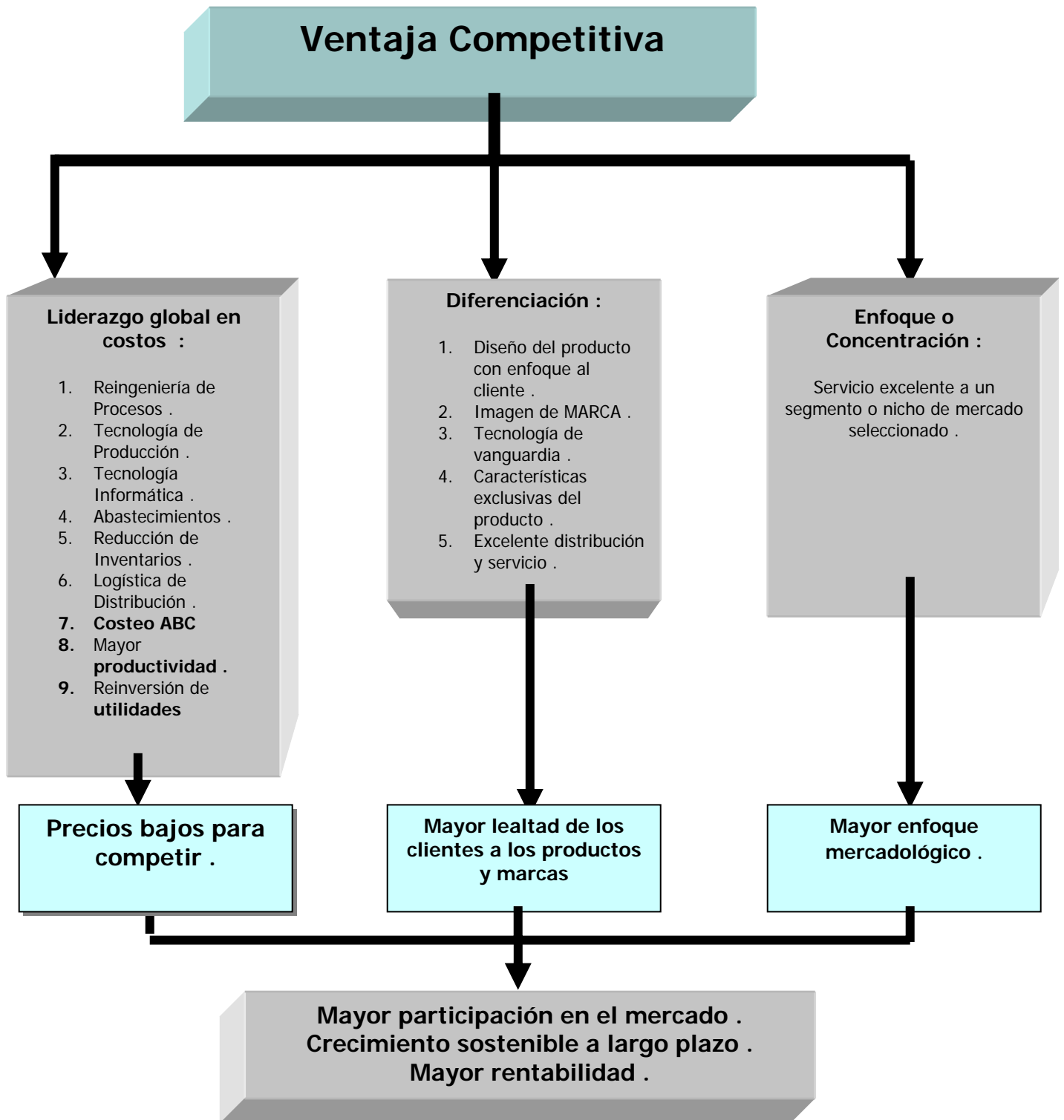
- Determine y jerarquice el criterio de compra de su cliente para conocer el valor que éste le asigna a sus determinaciones .
- Evalúe las fuentes actuales y potenciales de diferenciación determinando cuál de las actividades de valor están impactando los criterios de compra de sus clientes .
- Determine el costo de las fuentes de diferenciación .
- Estructure la cadena de valor para agregarle el mayor valor en relación con el costo .
- Compruebe la sostenibilidad de su estrategia de diferenciación frente a las barreras de entrada y la lealtad de sus clientes .
- Reduzca costos en aquellas actividades que no afecten su estrategia de diferenciación .

4.5.5.- Factores de la ventaja competitiva :

De acuerdo al autor Michael E. Porter , existen tres factores que son indispensables para lograr un desempeño superior al promedio del sector industrial en el que se compite : Liderazgo en costos , concentración en los costos y concentración en la diferenciación, de acuerdo al siguiente diagrama : ⁸⁸

⁸⁸ Op.cit # 82 p11

Diagrama 10: Factores de la ventaja competitiva .



Fuente: Elaboración propia, tomando como base : (Porter, 2002) .⁸⁹

⁸⁹ Op.cit # 82, p51-57

4.6.- Clasificación de los Sistemas de Gestión de Costos :⁹⁰

Para los efectos del presente trabajo , he clasificado los sistemas de gestión de costos en dos grandes grupos :

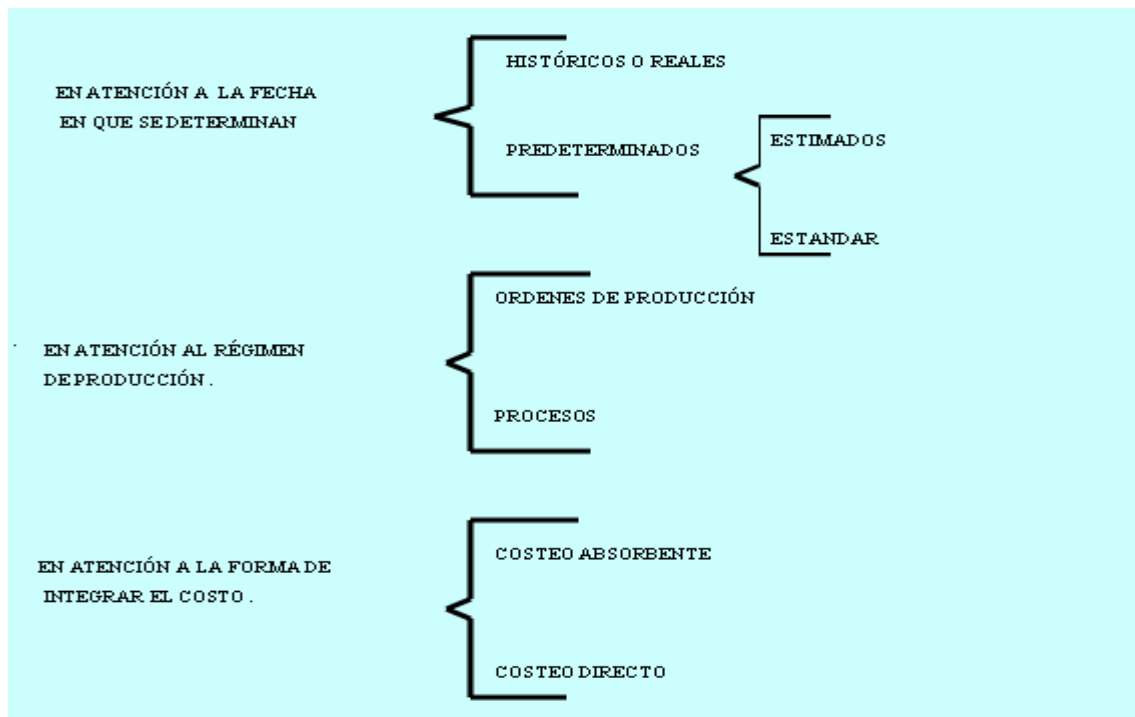
4.6.1.- Tradicionales y

4.6.2.- Contemporáneos .

4.6.1.- Tradicionales :

A continuación se presenta la clasificación de los sistemas de gestión de costos tradicionales :

Diagrama 11:
Clasificación de los sistemas de costos tradicionales .



Fuente : Elaboración propia con base en (Ortega,1972) .

⁹⁰ Op.cit # 74, p59 .

En los siguientes cuadros sinópticos mencionaremos las características, ventajas y desventajas de los sistemas anteriormente mencionados .

GRUPO DE CLASIFICACIÓN	Ventajas y desventajas de los Sistemas de Costos Tradicionales		VENTAJAS		DESVENTAJAS		TIPO DE EMPRESA
	HISTÓRICOS O REALES	ESTADÍSTICAS					
a) EN ATENCIÓN A LA FECHA EN QUE SE DETERMINAN :	<p>En este sistema el total real de costos incurridos en las operaciones de una empresa se conoce hasta el final de un período contable , es decir, se registran y resumen los costos a medida que se van originando , y el monto total se precisa después de que se han realizado las operaciones fabriles o prestado los servicios .</p> <p>La causa por la cual es necesario dentro de este sistema , esperar a la conclusión de cada período para determinar los costos unitarios de producción de los artículos terminados se encuentra en la necesidad de acumular los cargos indirectos incurridos en el período .</p>	<p>Los costos estimados fueron el primer paso para la predeterminación de los costos incurridos con base en la experiencia y en un profundo conocimiento de las operaciones de una empresa .</p> <p>Las variaciones resultantes de la comparación de los costos reales con los estimados se interpretan mas bien como errores de cálculo y no como deficiencias de operación .</p>	<p>1.- Por medio del establecimiento de los inventarios periódicos , s puede conocer en todo momento el valor de los inventarios de producción en proceso materias primas y artículos terminados , sin tener que hacer inventarios físicos cada rato .</p> <p>2.- Conociendo los costos unitarios reales , se puede evaluar la costabilidad de los productos en relación a su precio de venta .</p> <p>3.- Los costos unitarios reales (aunque no sean los adecuados) nos facilitan la fijación de precios de venta , sobre todo , cuando el gobierno fija precios tope .</p> <p>4.- El contar con un sistema de costos históricos nos ayudará a conocer la tendencia de los costos unitarios , lo cual , aunado a un mejor conocimiento de las operaciones nos ayudará a la implementación de sistemas mas avanzados .</p>	<p>1.- El sistema de valuación estimada es una medida de comparación en donde las variaciones nos ayudarán muchas veces a corregir errores de cálculo y , en algunas ocasiones , deficiencias de operación en su oportunidad .</p> <p>2.- Su implantación es relativamente mas económica en comparación a otros sistemas .</p> <p>3.- Sirve como escalón para el establecimiento de sistemas de costos mas avanzados , como sería el sistema de costos estándar .</p> <p>4.- Facilita la adopción de normas correctas de ventas para poder competir adecuadamente , sobre todo , cuando se trabaja a base de pedidos que necesitan cotización previa .</p> <p>5.- Se logra determinar anticipadamente las posibles utilidades a lograr , en relación a un volumen de operaciones determinado .</p>	<p>1.- En este sistema unicamente se hacen comparaciones de costos actuales con costos preláritos , por lo que muchas veces pasan inadvertidas ineficiencias de operación que no pueden ser corregidas en su oportunidad , teniendo como resultado un grave impacto en las utilidades .</p> <p>2.- Actualmente los costos unitarios reales no son los mas adecuados para la toma de decisiones estratégicas .</p> <p>3.- Cuando se manejan órdenes de producción surge el inconveniente de que las órdenes terminadas cuyo producto ya fue recibido en el almacén de artículos terminados se encuentran sin valorizar en su totalidad , porque aún no han sido registrados los últimos materiales requeridos , ni la mano de obra directa y cargos indirectos aplicados . Este retraso se acepta lógico , ya que las aplicaciones a las hojas de costos se hacen por conveniencia en el trabajo en concentraciones semanales .</p>	<p>1.- Unicamente funciona con la eficacia debida cuando las operaciones de fabricación no son complejas , por lo que su uso se limita a pequeñas y medianas empresas , en las cuales los procesos de fabricación sean simples y los artículos a fabricar sean poco numerosos y de estilos , tamaños o formas similares y repetitivas .</p> <p>2.- No se fijan metas por alcanzar o medidas normales de eficiencia , ya que está fundamentado sobre bases empiricas que en ningún momento nos indican cuales son los costos que deberemos obtener bajo circunstancias normales de eficiencia ; mas bien nos indican los costos que podremos obtener en relación a nuestra experiencia y conocimiento de las operaciones de la empresa .</p> <p>3.- Resulta mas costoso administrativamente que el sistema de costos estándar , por el uso de hojas de costos estimados por producto .</p> <p>4.- Las variaciones por elemento del costo se obtienen en forma global , lo que dificulta la investigación de las discrepancias importantes con respecto al costo real .</p>	<p>EMPRESAS MEDIANAS Y PEQUEÑAS .</p> <p>INDUSTRIA DEL VESTIDO</p> <p>METALMECÁNICA</p> <p>JUQUETERIA</p> <p>CALZADO</p> <p>ARTES GRÁFICAS</p>
	<p>El sistema de costos estándar es el método mas avanzado de los sistemas de costos predeterminados y está basado en presupuestos, estadísticas y estudios técnicos que comprenden lo siguiente :</p> <p>1.- Una selección minuciosa de los materiales .</p> <p>2.- Estudios de tiempos y movimientos .</p> <p>3.- Estudios de ingeniería industrial sobre la distribución del equipo y capacidad instalada .</p> <p>El costo estándar por su forma de cálculo representa un instrumento de medición de la eficiencia operativa de la fábrica , ya que está basado en la eficiencia normal .</p>	<p>1.- Por medio de los costos estándar , puede apreciarse la eficiencia en la organización de la fábrica . De acuerdo con determinados procedimientos , los costos estándar representan lo que el producto deberá costar y , por lo tanto , la administración conoce inmediatamente si el funcionamiento de las operaciones fabriles ha sido satisfactorio .</p> <p>2.- El establecimiento de los costos estándar , ayuda a estandarizar los procesos productivos con la consiguiente reducción de los costos de operación . Consecuentemente , trata de evitar el que los costos unitarios varíen sensiblemente de un período a otro por los cambios en el volumen de producción .</p> <p>3.- Permite conocer la capacidad ociosa de la fábrica .</p> <p>4.- Tienden a facilitar la labor contable y reducen su costo de operación .</p> <p>5.- Simplifica el trabajo de rutina relacionado con la valoración del inventario de materias primas .</p>	<p>1.- La implementación de este sistema resulta a menudo bastante costosa , en virtud de los estudios técnicos que se requieren , por lo que muchas veces quedan fuera del alcance de empresas medianas o pequeñas .</p> <p>2.- Cuando el costo estándar no se calcula con el esmero , profesionalismo y tecnología adecuados , se convertirá en un enemigo mas que en un aliado y va a desorientar la toma de decisiones operativas .</p>	<p>INDUSTRIAS DE PRODUCCIÓN MASIVA .</p>			

Fuente : Elaboración Propia con base en (Ortega , 1972) .

Cuadro 16B

GRUPO DE CLASIFICACIÓN	SISTEMA	Ventajas y desventajas de los Sistemas de Costos Tradicionales	VENTAJAS	DESVENTAJAS	TIPO DE EMPRESA
<p>b) EN ATENCIÓN AL RÉGIMEN DE PRODUCCIÓN</p>	<p>ORDENES DE PRODUCCIÓN</p>	<p>El sistema de órdenes de producción es aplicable en aquellas industrias que producen unidades perfectamente identificables durante su período de transformación, siendo posible localizar los elementos del costo primo que corresponden a cada unidad o línea de productos, y por lo tanto a cada una de las órdenes de producción.</p> <p>Generalmente, las industrias que adoptan este sistema efectúan su producción mediante el ensamble de varias partes hasta lograr una unidad completa que se considera como producto terminado.</p> <p>E I C P ARMANDO ORTEGA PEREZ DE LEON (1) menciona algunas características de este tipo de industrias como sigue :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Producción lotificada. 2.- Producción más bien variada . 3.- Costos específicos . 4.- Control más analítico . 5.- Sistema tendiente hacia costos individualizados 6.- Sistema más costoso . 7.- Costos un tanto fluctuantes . <p>Una variante de este sistema es el sistema de costos por " CLASES " utilizado en la industria textil y la de zapatos .</p>	<p>1.- El costo primo es perfectamente identificable por artículos o líneas de productos .</p> <p>2.- La valuación del inventario final de producción en proceso es sencilla y no se necesita emplear unidades equivalentes o cualquier otra clase de estimaciones , en virtud de que los artículos que integran dicho inventario tienen ya asignados , a través de las órdenes respectivas sus costos específicos , separados de los costos de las órdenes terminadas . .</p> <p>3.- El control es más analítico, lo que nos permite identificar más fácilmente las posibles variaciones en el costo de las órdenes en proceso de elaboración y las terminadas .</p> <p>4.- A las empresas que trabajan con el sistema de órdenes les es más sencillo decidir en todo momento que cantidad de artículos y de que clase deben producirse .</p>	<p>1.- Debido al seccionamiento de la producción , los desperdicios se conocen hasta la conclusión de las órdenes , al compararse las unidades programadas con las realmente obtenidas, debido a que en las órdenes se acumulan los costos de los diferentes departamentos productivos .</p> <p>2.- En el sistema de órdenes y debido al seccionamiento de la producción , son necesarias las tres etapas para el prorateo de los cargos indirectos</p> <p>3.- Debido a la naturaleza misma de los procesos productivos (PRODUCCIÓN LOTIFICADA O BACHES) en las empresas en las que se utiliza el sistema de órdenes, existe un mayor tiempo ocioso por el reacondicionamiento de la maquinaria y equipo para las diferentes operaciones .</p> <p>4.- El sistema de órdenes implica un mayor costo en su funcionamiento en comparación con el de procesos, debido al exceso de rutina en el control de las órdenes emitidas y hojas de costos por producto .</p> <p>5.- Cuando el costo de una orden de trabajo en particular parece demasiado alto , se tropieza con dificultades para determinar su causa , especialmente si la orden ha estado en proceso por largo tiempo y su ejecución ha requerido muchos materiales y gran cantidad de operaciones .</p> <p>6.- Cuando no hay una adecuada planeación y programación de la producción , LOS PRESTAMOS DE MATERIALES ENTRE ORDENES ARRUIAN POR COMPLETO EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA .</p>	<p>EMPRESAS CON RÉGIMEN DE PRODUCCIÓN : CONVERGENTE MULTIPLE , PRODUCCIÓN LOTIFICADA O PRODUCCIÓN EN BACHES .</p> <p>EJEMPLOS : MUEBLES JUGUETES METALMECÁNICA VESTIDO CALZADO .</p>
<p>PROCESOS CONTINUOS</p>	<p>Este tipo de sistema se adapta en la producción de grandes cantidades de unidades similares o de productos estandarizados llegándose, en algunos casos al extremo de trabajar las 24 hs del día por períodos de tiempo indefinidos .</p> <p>Cuando las diferentes etapas de elaboración involucran transformaciones completas en las características físico-químicas de los materiales, funciona este sistema.</p> <p>E I C P ARMANDO ORTEGA PEREZ DE LEON (1) menciona las siguientes características de este tipo de industrias como sigue :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Producción continua . 2.- Producción más bien uniforme 3.- Condiciones de producción más bien rígidas . 4.- Costos promediados 5.- Control más global . 6.- Sistema tendiente a costos generalizados . 7.- Sistema más económico . 8.- Costos un tanto estandarizados . <p>Una variante de este sistema es el sistema de costos " POR OPERACIONES " utilizado en las empresas con RÉGIMEN DE PRODUCCIÓN LINEAL .</p>	<p>1.- En el sistema de costos por procesos , se determina un costo unitario del inventario de producción en proceso, en el cual cada unidad ha absorbido ya su porcentaje de desperdicio normal y, por lo tanto, los costos unitarios de la producción en buen estado deben determinarse en función de las unidades computables, cada una de las cuales habrá absorbido su correspondiente porcentaje de desperdicio normal ; tanto las que pertenecen al desperdicio normal , las que se encuentran en buen estado , como las que pertenecen al desperdicio extraordinario .</p> <p>Con lo anterior se logra un mayor control de los desperdicios habidos en los diferentes procesos .</p> <p>2.- En cuanto a los cargos indirectos , su mecanismo también se simplifica , circunscribiéndose a los prorrateos primario y secundario, eliminándose el prorrateo final , que en el sistema de órdenes se efectúa para asignar los cargos indirectos de cada centro de costos productivo entre las órdenes procesadas en cada uno .</p> <p>Es obvio que en el sistema de costos por procesos al no existir seccionamientos en la producción , los cargos indirectos acumulados a través de los dos primeros prorrateos , se dividirán entre la producción procesada computable correspondiente al período en cada proceso, salvándose así la etapa del prorrateo final .</p> <p>3.- Las empresas en las que funciona el sistema de costos por procesos continuos tienen condiciones de producción más rígidas , o sea menos flexibles, lo que trae como consecuencia una producción inintermitida y constante , lo cual facilita un control de tiempos y movimientos más riguroso y con menor pérdida por tiempo ocioso .</p> <p>4.- El sistema de costos por procesos por basarse en un control más global es más económico administrativamente que el sistema de órdenes de producción .</p>	<p>1.- Como consecuencia de tener procesos inintermittidos, en este sistema de costos resulta difícil identificar el costo primo por producto o línea de productos .</p> <p>2.- Para valorar el inventario final de producción en proceso , se emplean valores equivalentes , de este modo, al tomar dicha base para el cálculo de los costos respectivos se cae en el terreno de ciertas inexactitudes .</p> <p>3.- Debido a las condiciones rígidas de los procesos productivos , es necesaria la " estandarización " de la producción , con la finalidad de evitar cambios en los procesos .</p> <p>4.- Cuando por alguna circunstancia ajena o fuera del control de la empresa , se tienen que suspender las actividades, los impactos en los resultados pueden ser catastróficos .</p>	<p>INDUSTRIAS DE PRODUCCIÓN MASIVA .</p> <p>INDUSTRIAS CON RÉGIMEN DE PRODUCCIÓN LINEAL .</p> <p>INDUSTRIAS CON PROCESOS INICIALES CONTINUOS .</p>	

Fuente : Elaboración Propia con base en (Ortega, 1972) .

(1) Onnit # 76 n.117

Cuadro 16C

GRUPO DE CLASIFICACIÓN	Ventajas y desventajas de los Sistemas de Costos Tradicionales	VENTAJAS	DESVENTAJAS	TIPO DE EMPRESA PRINCIPALMENTE.
<p>SISTEMA</p> <p>COSTEO ABSORBENTE</p>	<p>En el costeo absorbente, el costo de producción se integra básicamente con los tres elementos tradicionales del costo de producción: consumo de materiales, mano de obra y cargos indirectos aplicados. En este sistema se distinguen los costos de acuerdo a la función que desempeñan (costos fabriles y no fabriles) y no de acuerdo a su grado de variabilidad.</p>	<p>1.- Se conoce el "costo unitario de producción total" en forma mensual (por procedimiento).</p>	<p>1.- Los estados de resultados preparados bajo el método de costeo absorbente, incluyendo los costos estándar, no representan los verdaderos resultados de las operaciones si consideramos que las utilidades se obtienen únicamente de las ventas y nunca de la producción y bajo el método absorbente los resultados están afectados por utilidades o pérdidas provenientes de los procesos productivos.</p> <p>2.- Como consecuencia de diferir los costos fijos en los inventarios, los resultados obtenidos en el costeo absorbente provienen de las fluctuaciones en los mismos y no de las ventas, ocasionando incongruencias como la de que en períodos de mayores ventas se obtengan menores utilidades.</p> <p>3.- En el sistema de costeo absorbente es necesario efectuar el "laborioso prorrateo de los cargos indirectos fijos", que son la mayoría.</p> <p>4.- No se puede calcular el punto de equilibrio.</p> <p>5.- No se puede determinar "la estructura real de costos de la empresa" y por lo tanto, no se obtiene "información relevante para la toma de decisiones estratégicas".</p>	<p>TODAS LAS EMPRESAS DE MANUFACTURA PRINCIPALMENTE.</p>
<p>c) EN ATENCIÓN A LA FORMA DE INTEGRAR EL COSTO</p> <p>COSTEO DIRECTO</p>	<p>En el costeo directo, el costo de producción se integra únicamente con los "costos variables de producción" (Individuamente de acuerdo a los PCGA). La esencia del costeo directo es la separación de los costos totales en dos grandes grupos: fijos y variables, de acuerdo con la teoría económica, o lo que es lo mismo, con la ecuación del costo total:</p> $CT = CV(q) + CF$	<p>1.- Permite una mejor planeación de las utilidades, ya que proporciona los elementos necesarios para tomar decisiones con apego a los factores: COSTO-VOLUMEN-UTILIDAD.</p> <p>2.- Al conocer la estructura "real" del costo, permite establecer cual es la combinación óptima de precios y volumen de operaciones a fin de obtener la mayor rentabilidad sobre la inversión.</p> <p>3.- Facilita la determinación de cuales son los productos que contribuyen a obtener mayores utilidades.</p> <p>4.- Muestra cual es el límite inferior de un precio de venta para que emplee a reducir utilidades.</p> <p>5.- El costo usado para tomar decisiones y orientar la política de precios de venta es el mismo que el utilizado para la valuación de los inventarios.</p> <p>6.- Se fijan objetivamente las responsabilidades por lo que se refiere a los costos fijos con los gerentes departamentales, sin hacerlos víctimas de cargos indebidos por medio de prorrateos o costos heredados que en la mayoría de los casos son arbitrarios.</p> <p>7.- Facilita aún más la administración por excepciones.</p> <p>8.- El estado de resultados elaborado por el método de costeo directo muestra la totalidad de los costos fijos de producción.</p> <p>9.- Los efectos de las decisiones a corto plazo de la gerencia se reflejan plenamente en las utilidades, y así se pueden confrontar mejor los resultados.</p> <p>10.- Al eliminarse los prorrateos de cargos indirectos, se simplifica la mecánica contable, lo que facilita que los estados financieros y reportes se produzcan con mayor rapidéz.</p> <p>11.- Se obtiene información más exacta de cada costo sin necesidad de hacer análisis complicados.</p> <p>12.- Se obtienen estados financieros que representan los verdaderos resultados de las operaciones y mucho más sencillos de interpretar, lo que facilita la toma de decisiones más efectivas y productivas.</p> <p>13.- Las utilidades o pérdidas mostradas por el estado de resultados son los correctos y provienen exclusivamente de las ventas, por lo que no están afectadas por un mayor o menor volumen de producción o por fluctuaciones en los inventarios.</p> <p>14.- Los inventarios están valuados a su verdadero "COSTO DE REPOSICIÓN" y no incluyen utilidades no realizadas.</p> <p>15.- Facilita la colización de pedidos especiales, que con el sistema de costeo absorbente no serían aceptados, repercutiendo lógicamente en los resultados globales de la empresa.</p> <p>16.- La estructura de los estados de costos y de resultados elaborados bajo el método de costeo directo están más de acuerdo con la forma de pensar de los Directivos, por lo que su interpretación es más sencilla y adecuada para ellos.</p> <p>17.- El método de costeo directo encaja perfectamente dentro de las actividades de control de los costos, establecimiento de sistemas y formulación de presupuestos flexibles.</p> <p>18.- Se aprecia de mejor manera el impacto de los costos fijos totales sobre las utilidades, al presentar su importe por separado en el estado de resultados y no diferidos en los inventarios.</p> <p>19.- El importe de los inventarios valuados bajo este sistema corresponde precisamente a los costos efectivamente erogados para producirlos.</p> <p>20.- Se puede calcular el punto de equilibrio con una simple división. El cual es una magnífica herramienta para la toma de decisiones.</p> <p>21.- Los resultados más conservadores obtenidos con el sistema de costeo directo protegen a los accionistas al no anticipar utilidades por las que no se distribuirán utilidades, ni dividendos que no se hayan realizado, lo cual fortalece la situación financiera de las empresas que lo utilizan.</p>	<p>1.- Dificultad para separar los costos fijos de los costos variables, sobre todo, cuando existen muchos conceptos de costos mixtos y costos escalonados.</p> <p>2.- El costo unitario de producción, no muestra en que proporción contribuyeron los costos fijos para producir un artículo. Por lo que es necesario distribuirlos cuando se requiere de un estudio especial para sacar nuevos productos o reorganizar centros de producción.</p> <p>3.- En empresas grandes y complejas con oficinas corporativas, muchas plantas, divisiones y una amplia variedad de productos y líneas de productos, de todas maneras es necesaria la distribución de los costos fijos, a fin de obtener el punto de equilibrio por planta y división. O lo que es lo mismo, no nos salvamos del todo de los aberrantes prorrateos.</p> <p>4.- El estado de resultados no muestra las pérdidas ocasionadas por la capacidad sub-utilizada o los tiempos ociosos.</p> <p>5.- Los resultados más conservadores obtenidos por el sistema de costeo directo suelen desmoralizar a los propietarios o inversionistas de empresas incipientes.</p>	<p>TODAS LAS EMPRESAS DE TODOS LOS GIROS</p>

Fuente : Elaboración Propia con base en (Ortega, 1972).

4.6.2.- Contemporáneos :

Estos sistemas de costos se utilizan básicamente con fines de información interna para la toma de decisiones , pueden complementarse o combinarse con los sistemas de costos tradicionales; pero de ninguna manera pueden sustituirlos, debido principalmente a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que rigen la valuación de inventarios y la determinación de resultados para efectos del dictamen de los estados financieros.

Para los efectos del presente trabajo se consideran los siguientes sistemas :

- **SISTEMA SMP (SOLO MATERIA PRIMA) O TROUGHPUT ACCOUNTING .**
- **COSTO DEL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO .**
- **COSTO OBJETIVO O TARJET COSTING .**
- **SISTEMA DE COSTOS BASADO EN LAS ACTIVIDADES (ABC) .**
- **SISTEMA DE COSTO INTEGRAL CONJUNTO .**

4.6.2.1.- Sistema de Costos SMP(solo materia prima) o Troughput Accounting ⁹¹:

El concepto solo materia prima (SMP) , está basado principalmente en el método de manufactura japonés JIT (siglas en inglés de just in time –justo a tiempo en español), cuya filosofía es reducir los costos totales de la producción , mediante la reducción al mínimo posible, si no es que la eliminación de los inventarios de materias primas , productos en proceso y artículos terminados .

La contabilidad de costos (parte del sistema de información financiera), contiene herramientas sumamente útiles para la administración, como son: análisis de la relación costo-volumen y su impacto en las utilidades, la contribución marginal, el margen de seguridad, el punto de equilibrio, el análisis de la mezcla de productos etc.

Los avances tecnológicos en informática han facilitado enormemente la tarea de procesar la Información de los costos de manufactura en las empresas industriales. Sin embargo, el costo unitario de producción , realmente solo sirve para la valuación de los inventarios de artículos terminados y de producción en proceso . En nuestro medio , en muchas empresas, es un indicador para tratar de fijar un posible precio de venta , aumentando al costo unitario de producción de un producto , un porcentaje que permita absorber los demás costos y obtener un margen razonable de utilidad , práctica absolutamente inadecuada que , lógicamente produce resultados equivocados .En otras entidades industriales , en las que reconocen la importancia de obtener costos unitarios totales de producción, le aumentan los costos unitarios determinados en las áreas de administración y distribución , obtenidos a través de prorrateos sobre bases previamente determinadas (en la mayoría de los casos arbitrarias) que permiten ofrecer al industrial un mejor panorama para fijar mas razonablemente sus precios de venta de los artículos producidos o por ofrecer al mercado .

⁹¹ Cárdenas y Nápoles, Raúl A.(1997) . Trabajos presentados en el V Congreso Internacional de Costos . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores públicos AC, Edición Única . México pp111-132

Por lo tanto, la determinación del costo unitario de producción , debe dejar de tener la importancia que se le ha dado , no se lo merece , puesto que lo que más interesa es lograr un costo total que permita una toma de decisiones más certera y que permita además controlar todo el proceso empresarial , no solamente lo relacionado a la manufactura , sino a la operación en general de la entidad , desde los costos de investigación y desarrollo del producto , hasta el logro de su venta , su recuperación en efectivo y aún el servicio postventa .

El considerar solamente a la materia prima como elemento del costo de producir un artículo , conlleva muchas ventajas , formando el costo del producto que se termina y que entra al almacén de artículos terminados para su control y venta, además , la materia prima y el empaque son los únicos costos eminentemente variables , todos los demás costos , incluyendo la mano de obra directa (con excepción de la mano de obra a destajo) se clasifican como costos fijos ó costos mixtos .

Por consiguiente, la valuación del inventario final de producción en proceso se simplifica enormemente al no tener que utilizar las complicadas unidades equivalentes para tal propósito , como se acostumbra actualmente .

Este sistema está inspirado en el libro de la “ meta “ del autor Eliyahu M Goldratt que menciona el termino “ THROUGHPUT “ , que no es más que : “ la velocidad a la cual el sistema genera efectivo a través de las ventas “ .

En el caso del sistema SMP es:

Throughput = Precio de venta menos precio de los materiales .

“ Cualquier dinero que se pierde es costo de operación , cualquier inversión que se puede vender es inventario “ .

Debemos convencernos de que ya no es necesario esperarnos hasta que concluya un mes para “ darse una idea de cómo marchan las cosas “ .

También debemos alejarnos de la idea de que necesariamente los productos deben de llevar una partecita de costos fijos (luz, teléfono, depreciaciones, seguros, salarios etcétera, etcétera) , inventariándose todos estos costos en el almacén de artículos terminados .

Debemos contemplar que una empresa se crea para producir y vender sus productos , luego entonces , todos sus costos son realmente costos de los productos y la materia prima es la única que se transforma y , por lo tanto, es la única que debe formar parte del inventario .

La separación de los costos en fijos y variables , haciendo énfasis en aquellos costos 100 % identificables con los productos , son la clave de la administración eficiente de costos .

También deberemos considerar como influyen los costos de desarrollo de mercado, promoción y publicidad , financiamiento y cobranzas , así como su grado de identificación con los productos .La mayoría de las empresas manufactureras subsisten por la producción y venta de varios artículos . Ahora bien, ¿ a que empresario no le gustaría vender óptimamente lo que produce ? ¡ A TODOS ¡ Pero desafortunadamente , esto no es posible, ya que existen algunos factores que pueden limitar en un momento dado la producción irrestricta de bienes de una empresa determinada . como pueden ser :

- Capital .
- Demanda .
- Escasez de una materia prima básica .
- Escasez de mano de obra especializada o altamente calificada .
- Limitaciones de la capacidad productiva .
- Restricciones gubernamentales .
- Otras restricciones .

Los directivos de empresas , ante esas limitaciones se preguntan :

¿Cuál es la mezcla de productos que proporcionará la mejor utilidad ?

Para poder dar respuesta a esta interrogante , se hace necesario elaborar un estudio en forma individual por producto , a fin de observar las características que ofrecen cada uno de ellos en relación a los márgenes de contribución marginal , considerando al :

Factor restrictivo preponderante .

La Teoría de las Restricciones nos menciona un principio básico de gestión estratégica de costos que dice :⁹²

“ Cuando en una empresa exista un factor restrictivo preponderante , la utilidad alcanza su nivel óptimo , al jerarquizarse la producción de los productos en orden decreciente de contribución marginal por unidad de ese factor restrictivo preponderante “ .

En realidad, este sistema de costos , no es mas que una variante (aún mas depurada) del sistema de costeo directo , que podría funcionar maravillosamente en empresas en las cuales el costo de materiales directos fuera por lo menos del 70 % del costo total de producción , como sería el caso de la fabricación de equipo de cómputo ; pero en empresas con una carga fabril bastante elevada , sería conveniente combinarlo con el sistema de costeo basado en las actividades , a fin de obtener información de costos aún mas relevante .

⁹² Rocha Salas, Horacio (y otros) .(1981) : Costeo Directo en la toma de decisiones . Editorial Limusa, Primera Edición . México p128-129

⁹³ Op.cit # 92, p136 .

4.6.2.2.- Costo del ciclo de vida del producto :⁹⁴

En la práctica, el producto ignora las anualidades presupuestales , los cierres mensuales y los ciclos de planificación : su contribución al rendimiento económico de la empresa se inscribe en el único marco temporal del ciclo de vida . Un producto rentable es un producto cuyo ciclo de vida es también rentable . A través de la planificación de sus productos, la empresa construye su rentabilidad con un enfoque de largo plazo .

Los métodos tradicionales de gestión (contabilidad de costos y control presupuestal tradicionales) aportan una respuesta inadecuada a las exigencias del ciclo de vida por las siguientes razones :

- En primer lugar, fraccionan el tiempo (gestión presupuestaria por períodos anuales) y separan las funciones . Pretenden optimizar cada fase del ciclo y cada una de las funciones afectadas (Diseño, Ingeniería, Abastecimientos, Producción, Mercadeo . Servicios al cliente etcétera) de manera separada y aislada . Además se emplean a menudo instrumentos de control cuya filosofía es diferente en cada fase y que, además, no son comunicantes . Es típicamente , el caso de la oficina de proyectos por una parte y la de fabricación por otra parte : sus bases de datos muchas veces son diferentes , la estructuración del producto es diferente (los estudios son gestionados por proyectos , mientras que la producción por costeo estándar) y, a veces, los códigos que identifican los productos en ambos casos son también diferentes y muchas veces no compatibles . Dos universos separados , que , muy cuidadosamente, se dan la espalda .
- En segundo lugar, la gestión tradicional suele concentrar sus esfuerzos de análisis y de control sobre los costos realmente erogados en las fases de producción , es decir, aquellas sobre las cuales el margen de acción es muy pequeño , al tiempo que el control del diseño se limita , muchas veces, a un control presupuestario por asignación de los costos .
- En tercer lugar, la gestión de costos tradicional, no sólo concentra sus esfuerzos en las fases de realización (demasiado tarde) , sino que además, en la realización, suele concentrarse en la fase de régimen estable del producto después de la penetración del mercado y antes de la eliminación progresiva . Los costos estándar han sido concebidos , precisamente, para un régimen estable (norma estable de eficiencia) . Ahora bien, en muchos sectores, el ciclo de vida el producto tiende, cada vez más, a acortarse a consecuencia tanto de la carrera hacia la diferenciación y la renovación de los productos , como de la aceleración del progreso tecnológico .

Para dar respuesta a la problemática anteriormente señalada , la gestión por actividades aporta elementos de respuesta interesantes a los problemas que plantean los instrumentos tradicionales : ⁹⁵

⁹⁴ Philippe, Lorino . (1996) : El Control de Gestión Estratégico . Editorial . Alfaomega Marcombo , 3ed. Barcelona España , pp114-119

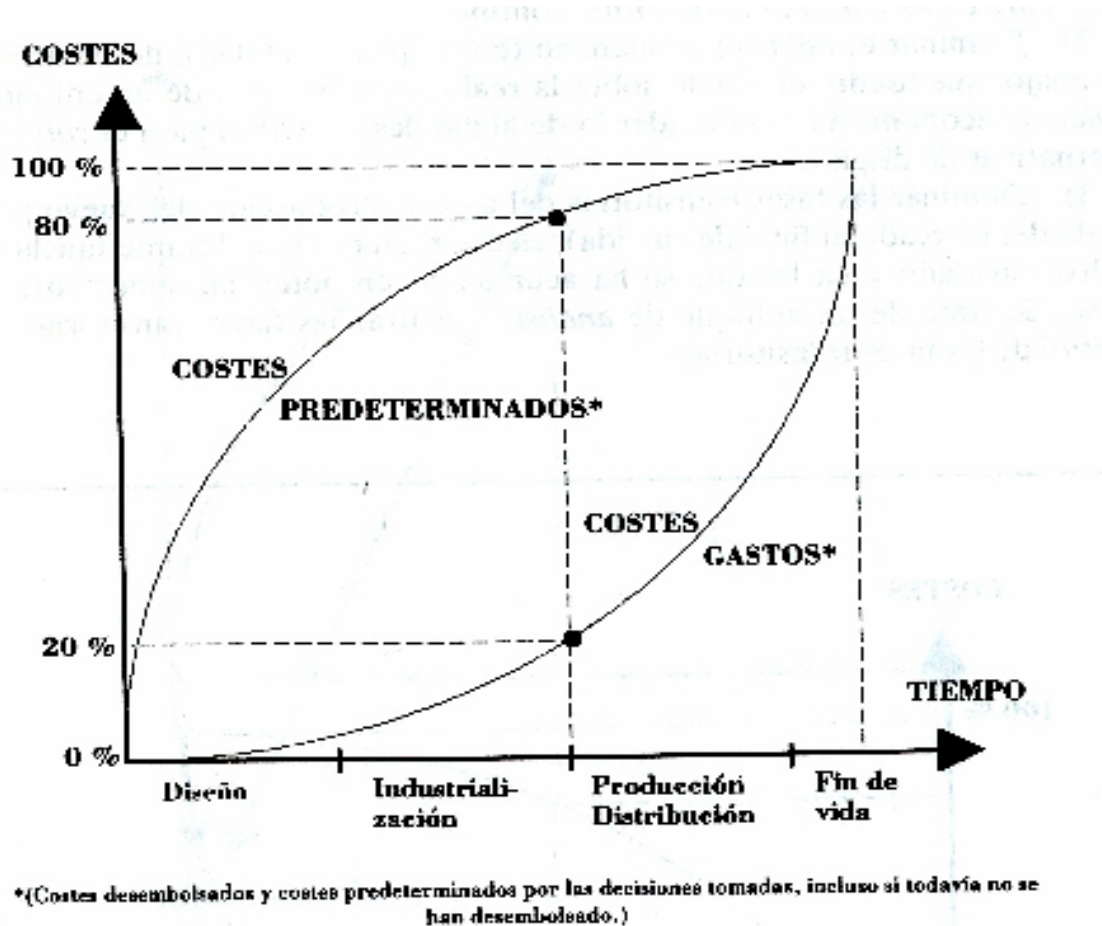
⁹⁵ Duarte Olvera ,Felipe (2001) : Administración Estratégica de Costos . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México AC , Primera Edición . México , pp120-121

- Proporciona un lenguaje y un referencial analítico comunes (las actividades) a todas las funciones que se suceden a lo largo del ciclo de vida . Los encadenamientos causas-efectos que conducen a identificar a los inductores de rendimiento (cost drivers) responden a una lógica de los procesos susceptibles de ser captada naturalmente por todos .
- La gestión por actividades proporciona un método para analizar los impactos económicos reales del diseño sobre la fase de producción , simulando , mediante las unidades de trabajo o bien con los inductores de costos , el costo futuro del nuevo producto .
- El análisis de actividades proporciona un instrumento muy valiosos para dominar las fases transitorias del ciclo de vida del producto (introducción y declive) . Muchas veces , estas fases transitorias son poco conocidas (no figuran en las gamas de fabricación y están referidas , sobre todo, a actividades indirectas raramente analizadas); pero constituyen un encadenamiento de actividades más o menos repetitivos de un producto al otro . La identificación y análisis de tales actividades permiten descubrir lo que ocultan estas “ tierras “ relativamente desconocidas de la gestión tradicional .

En rigor, para garantizar una gestión continua del ciclo de vida , habría que inmovilizar todos los costos que tienen el carácter económico de inversión , aún cuando la contabilidad tradicional no los considera como tales (por conveniencia fiscal) Estos costos inmovilizados deberían ser objeto de una amortización extracontable con prorrateo del uso sobre la totalidad del ciclo de vida .

A continuación presentamos la gráfica relativa a los costos del ciclo de vida :

Gráfica 1.- Los Costos del Ciclo de Vida :



Fuente : Philippe Lorino, (1996) .⁹⁶

4.6.2.3.- Costo Objetivo o Tarjet Costing :

La intensa competencia , acompañada de la constante presión de los consumidores para reducir los precios de venta , han obligado a las empresas a implementar políticas de optimización de costos para poder sobrevivir . La supervivencia empresarial está ligada a la competitividad de la misma , entendiéndose que la competitividad de los productos se manifiesta en el grado en que éstos llegan a ser más atractivos para el mercado potencial . Debemos operar sobre los vectores de atracción , que no son otros que el precio y la calidad .

Anteriormente, la mayoría de las empresas manufactureras tenían plena libertad para fijar sus precios de venta , por lo cual hacían mucho énfasis en el conocimiento del costo unitario real de sus productos ; pero, actualmente, y debido a la creciente competencia y a la globalización, el costo unitario ha perdido validez para determinar los precios de

⁹⁶ Opcit # 81 p115 .

venta, ya que , en la mayoría de los casos (excepto en los monopolios disfrazados) es el mismo mercado el que determina los parámetros de precios . ⁹⁷

Es por ello que las empresas necesitan de un sistema de información rápido y eficaz , como la contabilidad de gestión (contabilidad estratégica de costos) , que permita una racionalización de los costos , tratando de no alcanzar una simple reducción de los mismos en términos absolutos y con enfoque de corto plazo , sino con un objetivo global de beneficio mediante una reducción de los costos unitarios de los productos .

El costo objetivo es un efectivo método de reducción de costos a lo largo del ciclo de vida del producto sin comprometer ni calidad de oferta ni la del producto , es decir : Es un sistema de gestión estratégica de costos que , a diferencia de los sistemas tradicionales en los que el énfasis recae en la fase de producción , aquél proporciona una gestión radical de costos desde las fases de concepción y diseño hasta la de servicio post-venta, que conduce a reducir las inversiones en las fases de diseño, producción y distribución . El costo objetivo , más que un sistema de costos es un sistema de gestión estratégica , cuyo objetivo final es maximizar el beneficio total del producto y no minimizar sus costos ; tratando de comprender lo mejor posible las preferencias de sus clientes y analizando los productos actuales y futuros de sus competidores . El costo objetivo – Genka Kinkaku – en japonés, fue inventado en la Toyota en 1965 , e inicialmente desarrollado por las empresas japonesas como un instrumento de planeación de costos . En la mayoría de los casos , esa técnica se integraba al sistema de contabilidad , pero en la actualidad la utilización del costo objetivo desborda los sistemas de contabilidad de costos para convertirse , además, en una poderosa herramienta de gestión que necesita de una mayor implicación de las áreas funcionales distintas integradas en un equipo multidisciplinario .

Anteriormente, en los mercados estables, el precio de venta era la variable dependiente , ya que las empresas tenían poder de fijación , añadiendo al costo unitario el margen de utilidad deseado . Mientras que en el entorno actual, en los mercados turbulentos , la variable dependiente es el costo , ya que el precio de venta lo fijan los consumidores debido a la multitud de productos y competidores , ya que, al acudir a comprar se encuentran con una competitividad similar . Para la obtención de la variable dependiente (costo) hemos de decidir sobre el margen de utilidad deseado por la empresa al precio de venta conocido . ⁹⁸

ESTABILIDAD :

Precio de venta = costo unitario + Margen .

TURBULENCIA :

Costo Objetivo = Precio de venta (mercado) –Margen .

⁹⁷ Galindo López Marisela . Gestión y Estrategia . (Consulta en línea 27/07/2006) . <http://www.azc.uam.mx>
p1-3

⁹⁸ Opcit # 84 p7

Para evaluar el costo objetivo , es necesario partir de una especificación funcional del producto y de un análisis prospectivo del mercado : en el horizonte de tiempo en el que se sitúa la comercialización del producto , ¿ cuál es la curva de demanda de las funciones que se prevén desarrollar ? (nivel de demanda en función del precio o elasticidad de la demanda) . La curva de demanda se basa generalmente en un estudio de mercado y un estudio de las estrategias de la competencia . En efecto, para la determinación del mercado accesible a la empresa basándose en un precio de venta dado , debe tenerse en cuenta el tamaño global del mercado y el de la parte de este mercado conquistada por la empresa frente a sus competidores . El carácter aleatorio de este tipo de análisis puede llevar a la adopción de un modelo de escenarios que permita evaluar el riesgo máximo en un escenario desfavorable y la ganancia máxima en un escenario favorable , con estudios de sensibilidad a los principales parámetros . (políticas de precios de un competidor importante , situación macro económica, fecha de lanzamiento comercial de una nueva tecnología etcétera)

Cualquiera que sea el método utilizado, la base del costo objetivo es una tabla que asocia plazos finales de beneficios y tamaño del mercado con plazos finales de precios de venta . Esta tabla puede modificarse cambiando las especificaciones del producto . Las estrategias que planifican el producto deberán optar por un escenario que asocie un precio de venta P a un tamaño de mercado objetivo .

Por otra parte, la dirección de la empresa debe fijarse un objetivo global de beneficios correspondiente a una estrategia determinada (remuneración de los accionistas , esfuerzos de investigación y desarrollo , crecimiento externo, etcétera) El costo objetivo CO del producto es el que permite obtener unos beneficios t deseados , vendiendo el producto al precio P impuesto por el tamaño del mercado que se contempla , de conformidad con la siguiente ecuación :

$$CO = P X (1 - t)$$

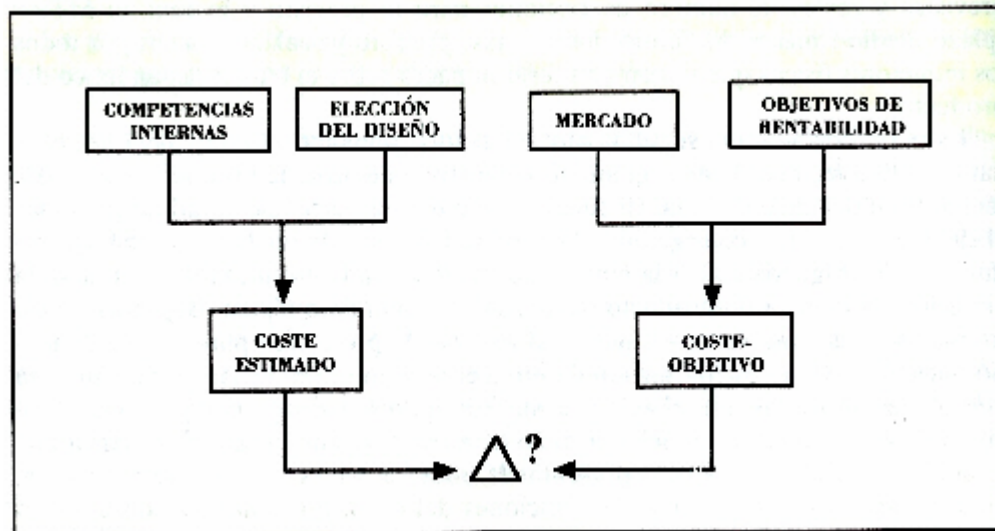
Para determinar adecuadamente el costo objetivo será necesario calcular, previamente , el costo estimado de introducción de un producto en el mercado , el cual está integrado por los siguientes conceptos :

- Diseño .
- Costos pre-operativos
- Marketing .

Esta información de costos deberá responder a la pregunta de : ¿ a que costo será capaz la empresa , con su organización y su tecnología específicas , de introducir un producto en el mercado según cierto esquema de diseño ? El costo estimado es, pues , un instrumento que apunta al interior de la empresa e integra una cierta visión de sus capacidades operativas .⁹⁹ (Ver diagrama 10) .

⁹⁹ Opcit # 81 p122

Diagrama 12 : Optimización del costo



Fuente : Philippe Lorino . (1996) . ¹⁰⁰

La diferencia entre el costo estimado y el costo objetivo es la cifra que hemos de salvar tanto mediante las técnicas de reducción de costos (mejora continua) , como con la optimización del diseño del producto (ingeniería del valor) adecuando el valor aportado por las diferentes funciones que ofrece el producto al demandado por los clientes con la matriz de calidad .

El costo objetivo requiere la participación de muchas funciones (marketing, ingeniería , diseño, planeación , etcétera) , así como una atención constante durante todo el ciclo de vida (una continua aplicación de las técnicas durante largos períodos) de los productos . Para ello, será necesario involucrar a los proveedores en las fases iniciales del diseño y desarrollo de los productos; especialmente, a la hora de satisfacer ciertas necesidades de los clientes .

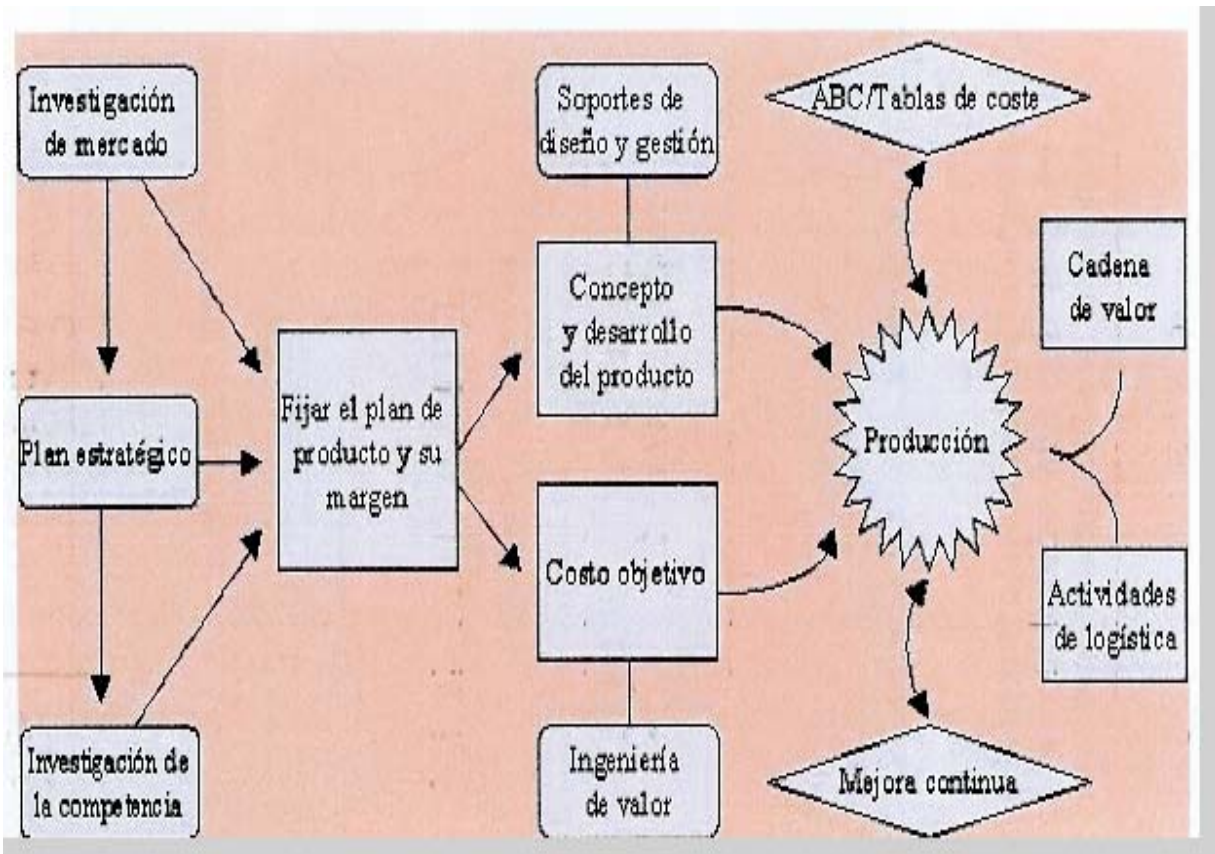
Para tal fin, la compañía debe propiciar que el control sea inherente a cada grupo , ya que, los recursos humanos son una de las principales fuerzas en la consecución del costo objetivo , por lo que su motivación y capacitación es crucial . Así se rompe el clásico concepto del control presupuestal tradicional a favor del autocontrol y la gestión participativa .

El proceso de aplicación del costo objetivo sería , sin considerarlo desde un punto de vista secuencial, el representado en la Figura 6 , en la que se puede apreciar una clara orientación al mercado , considerando tanto a los consumidores potenciales como a los competidores , fijando el plan estratégico con el cual determinamos el producto a ofrecer y el margen deseado . ¹⁰¹

¹⁰⁰ Opcit # 81 p122

¹⁰¹ Opcit # 84 p8

Figura 6 : Proceso de aplicación del costo objetivo .



Fuente : Alvarez y Blanco, (1995) .¹⁰²

El costo objetivo más que un sistema de costos es una filosofía de gestión que requiere de un cambio de mentalidad en toda la organización , persiguiendo un compromiso , tanto individual como colectivo , que solo se puede conseguir mediante el aprendizaje organizacional . La visión de la organización debe analizarse en un proyecto global e interactivo que le permita orientarse hacia su permanencia en el mercado y, consecuentemente, su crecimiento y desarrollo en todos sentidos para ella y el entorno en que opera .

Debido al incremento de la competencia en la mayoría de los sectores industriales, la atención a aspectos como costos para satisfacer los deseos de todos los integrantes del sistema en que se encuentran inmersas las organizaciones , representa un cambio considerable en la manera de abordar la cultura empresarial .¹⁰³

¹⁰² Opcit # 84 p9

¹⁰³ Idem p13

4.6.2.4.- Sistema de Costos Basado en las Actividades :

Debido a la gran importancia que tiene en la actualidad este sistema como una herramienta de gestión estratégica de costos, analizaremos su estudio con más detalle en el apartado 4.7.2 del presente trabajo .

4.6.2.5.- Sistema de Costo Integral Conjunto :¹⁰⁴

Este sistema de costos es propuesto por el C P LAE MC y DR Cristóbal del Río González en su conocida obra : Costo Integral Conjunto (Editorial ECAFSA) .

Según el distinguido Profesor Cristóbal del Río Gonzáles , este es un método innovador, revolucionario, creativo y práctico para la determinación de los costos , basado principalmente en la “ TEORÍA DE CONJUNTOS “ , por lo cual todos , absolutamente todos los costos incurridos en una empresa deben formar parte del valor de los inventarios (costos de producción, distribución , administración y financieros) , ya que todos contribuyen , de alguna manera a la misión principal de la empresa .

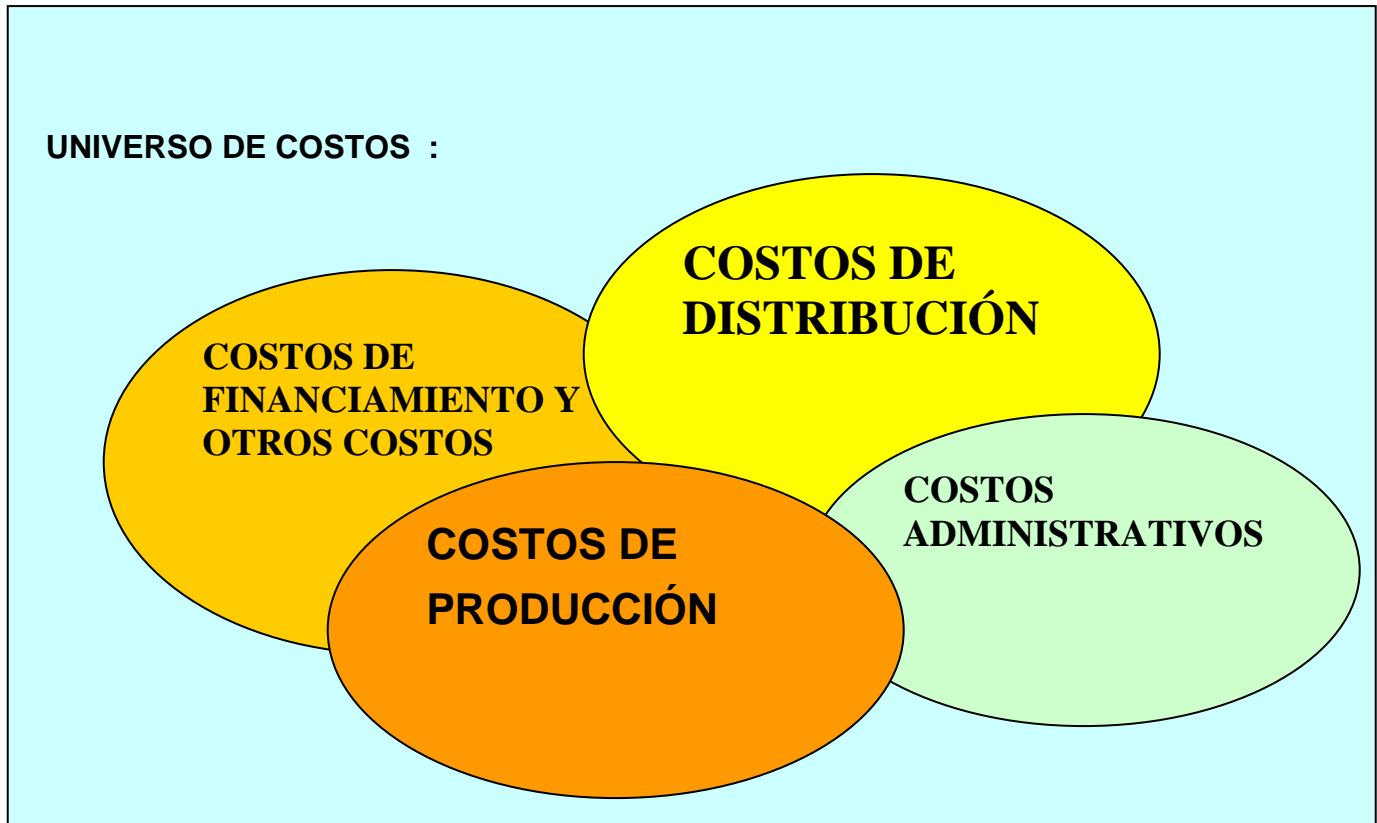
En éste sistema de costos se ignora por completo el efecto económico tan científicamente comprobado de “ la relación costo –volumen – utilidad “ , y por consiguiente, la estructura real del costo para determinación de resultados y toma de decisiones , aduciendo las siguientes desventajas del sistema de costo variable (mal llamado costeo directo o marginal) :

1. No se conoce el costo total unitario del producto, con lo cual no se pueden fijar adecuadamente los precios de venta de los productos , a fin de que puedan absorber los costos totales incurridos .
2. Los llamados costos variables no siempre muestran una tendencia 100 % lineal en la práctica .
3. La separación de los llamados costos mixtos , no siempre es muy exacta .
4. No refleja en los estados financieros , los costos de la capacidad ociosa .
5. Ninguna empresa trabaja para estar en punto de equilibrio .
6. Las utilidades reflejadas , son demasiado pesimistas y pueden desanimar a los socios o futuros inversionistas , con resultados alejados de la realidad .
7. Viola a todas luces el principio de contabilidad del “ período contable “ .
8. No es recomendable para todo tipo de industrias , es decir, no es de aplicación universal , lo cual tiene una enorme limitación , además de las mencionadas anteriormente .

El sistema integral conjunto , se basa , como su nombre lo indica , en la teoría de conjuntos , como sigue :

¹⁰⁴ Del Río Gonzalez Cristóbal . (2000) . Costo Integral Conjunto . Editorial, 2.Edición . ECAFSA . México .

Figura 7 :
Sistema de Costo Integral Conjunto .



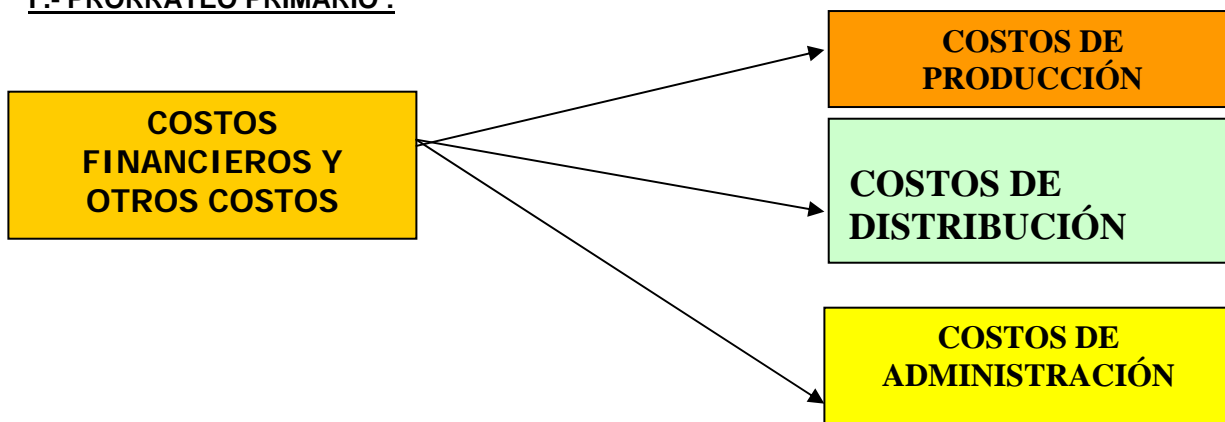
Fuente : Elaboración propia con base en (Del Río Gonzalez , 2000) .¹⁰⁵

El sistema de costo integral conjunto no es más que una nueva forma de “ prorratar “ los costos desde una perspectiva funcional , de la siguiente manera :

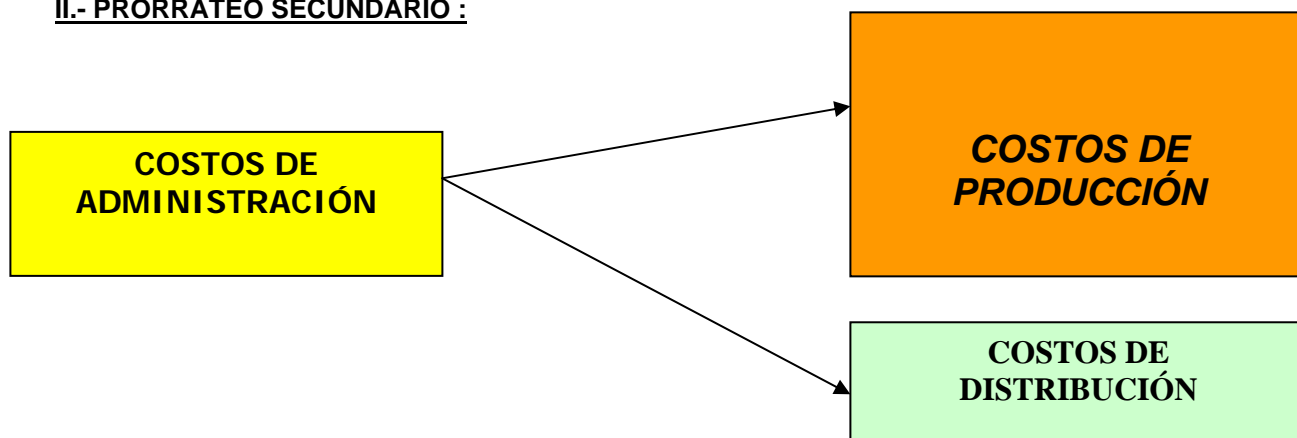
¹⁰⁵ Op.cit # 104, p II-55

Diagrama13 :
Prorrateso en el sistema de costeo integral conjunto : ¹⁰⁶

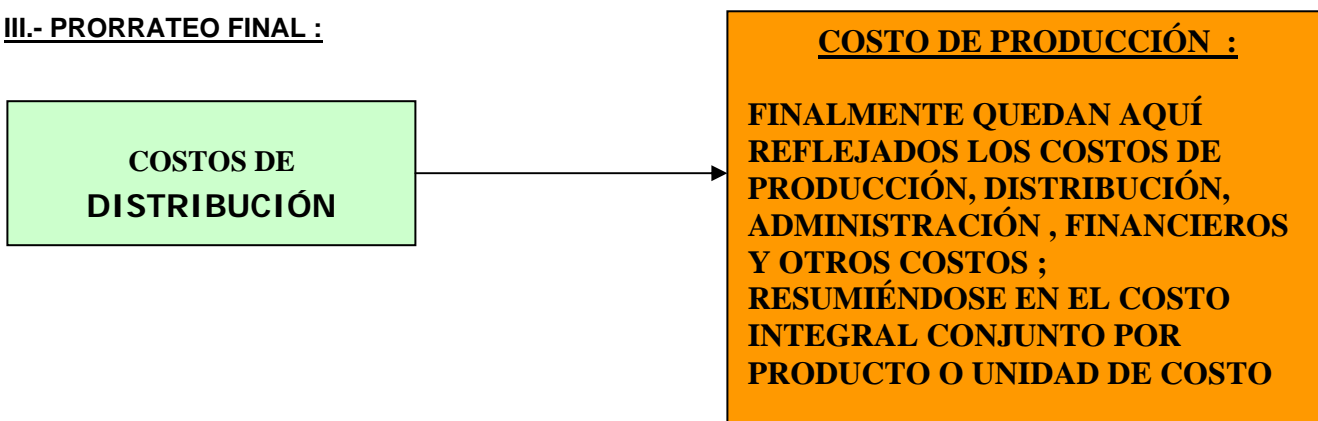
I.- PRORRATEO PRIMARIO :



II.- PRORRATEO SECUNDARIO :



III.- PRORRATEO FINAL :



¹⁰⁶ Op.cit # 104, p III-12 .

EL propio Dr Cristóbal del Río Gonzalez resume las ventajas e inconvenientes de su sistema propuesto , de la siguiente manera :¹⁰⁷

Ventajas :

1. Es el único sistema de costos en el que se obtiene el costo total unitario más aproximado .
2. Todos los inventarios están valuados más cerca de su costo real total y su valor de realización , por lo que en este caso sí es verdad lo que equivocadamente se conoce como “ costo de ventas “ , ya que éste semánticamente quiere decir “ lo que costó vender “ , que , por lo tanto incluye el costo de producción, el costo de distribución , el costo administrativo , el costo financiero y los otros costos .
3. Su aplicación y conocimiento , resulta ser una mejor base , respecto a los demás métodos , para la toma de decisiones, dirección y planeación estratégicas , saber la rentabilidad real de los productos , así como evaluación de alternativas etc.
4. Comprende un fundamento muy superior para la fijación de los precios de venta , desde luego, estando supeditados primordialmente a las leyes de la oferta y la demanda .
5. Los resultados obtenidos son los más correctos y se determinan directamente
6. Está más de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados , especialmente con el del período contable .
7. Permite una mejor comparación de resultados dentro de los diferentes ciclos de las empresas de temporada .
8. No menguan las “ obligaciones con los capitalistas “ (capital contable) , puesto que los demás sistemas (especialmente el de costo variable) presentan utilidades ficticias menores ; es decir **descapitalizan a las empresas** .

Inconvenientes :

1. Como es lógico y normal , tiene un costo su implantación y sostenimiento , pero es una inversión necesaria , donde el beneficio la justifica con creces .
2. La resistencia al cambio , aunque como en este caso sea de superación .
3. Que es un “ invento “ , “ descubrimiento “ , “ filosofía “ o aportación nueva de un mexicano y no de una persona que pertenece a una potencia mundial .
4. El “ malinchismo “ propio y característico de los mexicanos .
5. El complejo y envidias de muchas personas que no admiten o les pesan los progresos de otras .
6. Dificultad para realizar la conciliación entre lo contable y lo fiscal , problema que también tienen : el costeo variable, el costeo ABC , y el costo del ciclo de vida del producto .

¹⁰⁷ Op.cit # 104, p III-29 .

Con respecto al Sistema de Costo Integral Conjunto, valdría la pena hacer los siguientes comentarios :

1. ¿ De que me sirve conocer el costo unitario total de un producto, si en un ambiente de amplia competencia no me sirve para fijar mi precio de venta ?
2. ¿ De que me sirve tener un sistema de costos que encuadre perfectamente con principios y convencionalismos contables , si no me sirve para tomar decisiones estratégicas y de operación ?
3. Las utilidades que se obtienen con los sistemas de costeo tradicionales provienen de tres fuentes :
 - El precio de venta .
 - El desempeño o productividad de la operación y
 - El cambio de inventarios .

Es posible lograr buenos precios de mercado , tener una productividad sobresaliente y, sin embargo, reportar ganancias mediocres o , inclusive, pérdidas . Los inventarios disminuyeron .¹⁰⁸

Por el contrario, se sufren precios infames , se tiene un desempeño detestable; pero se logran ganancias excelentes . Los inventarios subieron .¹⁰⁹

¡ Dios salve a la empresa cuyos directivos cultiven y utilicen la relación perversa entre utilidades e inventarios ¡ Lograrán ganancias contables estupendas ,antes de declararse en quiebra ¡ .¹¹⁰

4. El sistema propuesto por el Dr Cristóbal Del Río es excelente para valuar inventarios para efectos de aseguramiento de las mercancías y como garantía del interés fiscal o de algún crédito bancario ; pero no es muy útil para la gestión estratégica de los costos , como lo analizaremos a continuación .

¹⁰⁸ Urquillas Soto, Humberto . (1997) . Trabajos presentados en el V Congreso Internacional de Costos . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C, Edición única . México . p101 .

¹⁰⁹ Op.cit # 108,p101 .

¹¹⁰ Idem , p101 .

4.7.- La Gestión Estratégica de Costos :

La contabilidad administrativa produce información para los usuarios internos. En términos más precisos, identifica, recolecta, mide, controla y reporta datos útiles para los administradores en la planeación, control y toma de decisiones. Como consecuencia de lo anteriormente mencionado, la contabilidad de costos se constituye en un híbrido de la contabilidad financiera y de la contabilidad administrativa, ya que ofrece información sobre la forma en que se pueden usar los costos de una compañía con fines internos y externos.

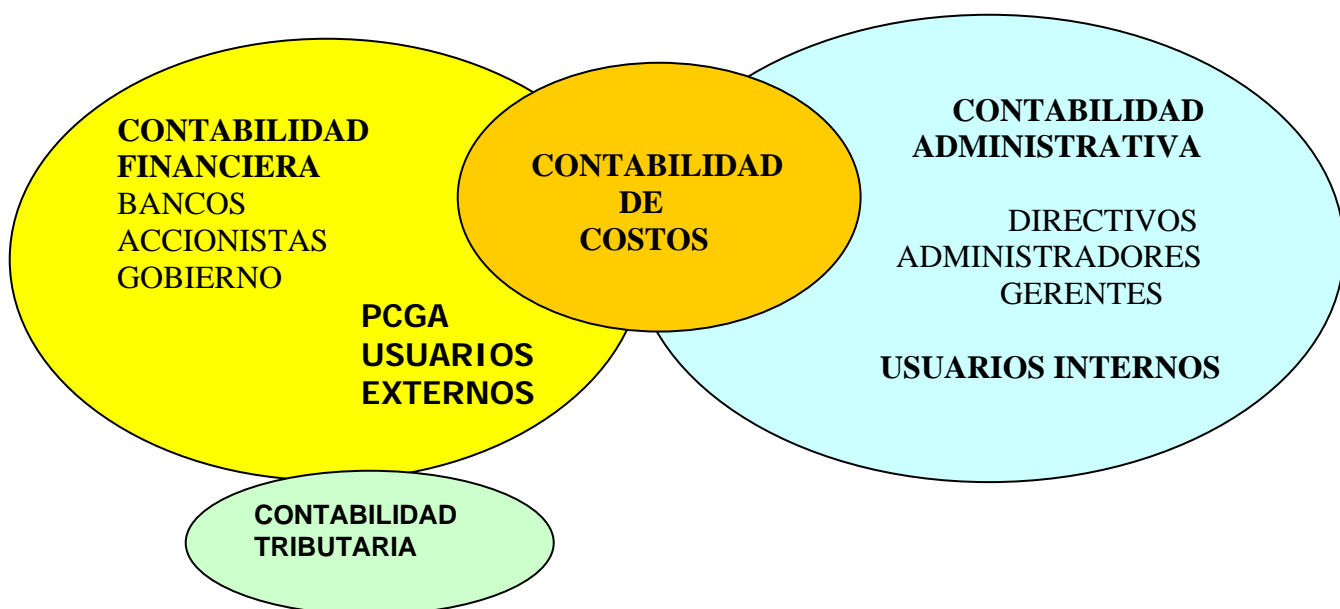
“ Se debe recalcar que los sistemas de información de la contabilidad de costos tanto administrativa como financiera son parte integrante de todo el sistema de información contable “.

“ Es de lamentarse que muy a menudo, el contenido de los sistemas de contabilidad administrativa y de costos se guíe por las necesidades del sistema de contabilidad financiera “.¹¹¹

La siguiente figura nos ilustra en forma gráfica, y tomando en cuenta la TEORÍA DE CONJUNTOS, la posición de la contabilidad de costos con respecto a la contabilidad financiera y a la contabilidad administrativa :

Figura 8 :

Posición de la contabilidad de costos con respecto a la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa :



Fuente : (Duarte, 2001) .¹¹²

¹¹¹ Op.cit # 4, p2

¹¹² Op.cit # 95, p37 .

. El sistema de contabilidad ha de estar diseñado para informar tanto utilidades totales como utilidades de los productos en forma individual. El punto clave aquí es la flexibilidad (el sistema contable debe ser capaz de suministrar diferentes datos para diferentes fines) . La contabilidad de costos ha de poder desarrollar un sistema de contabilidad que una las necesidades de los usuarios externos e internos.

Hoy en día se habla de **Gestión Estratégica de Costos** . Este cambio en la terminología no es nada más de apariencia. Dicho enfoque requiere un entendimiento más profundo de la estructura de costos de la empresa. Los administradores deben ser capaces de determinar los costos tanto de corto como de largo plazo de las actividades y procesos ,así como los costos de los bienes y servicios . Los costos de las actividades y procesos no aparecen en los estados financieros ;pero sí se usan para la planeación, el control y la toma de decisiones .

Las siguientes condiciones del nuevo entorno competitivo , han originado la necesidad de gestionar los costos de manera estratégica : ¹¹³

- Incremento sustancial de los Cargos Indirectos en la estructura de costos de las empresas , lo que ha originado la necesidad de contar con un sistema de costeo más exacto .
- Visión transfuncional de la organización .
- Mayor orientación al cliente .
- Administración de la calidad total y reducción de los niveles de inventarios .
- El tiempo como elemento competitivo .
- Avances en la tecnología de la información .
- Avances en el ambiente de manufactura .
- Crecimiento de la industria de servicios.
- Competencia global.

4.7.1- Elementos de la Gestión Estratégica de Costos :

El análisis de la gestión estratégica de costos se compone de 4 elementos básicos que le permiten generar información adecuada a nivel estratégico . Los 4 elementos son los siguientes : ¹¹⁴

- Análisis del posicionamiento estratégico .
- Análisis de la cadena de valor .
- Análisis de los causantes de los costos .
- Sistema de control y evaluación estratégica .

4.7.1.1.- Análisis del posicionamiento estratégico :

Dentro del ambiente empresarial , sobre todo , en la pequeña y mediana empresa se tiene la idea de que la planeación estratégica a largo plazo es únicamente para empresas grandes y diversificadas . Con un objetivo central de predecir el futuro y

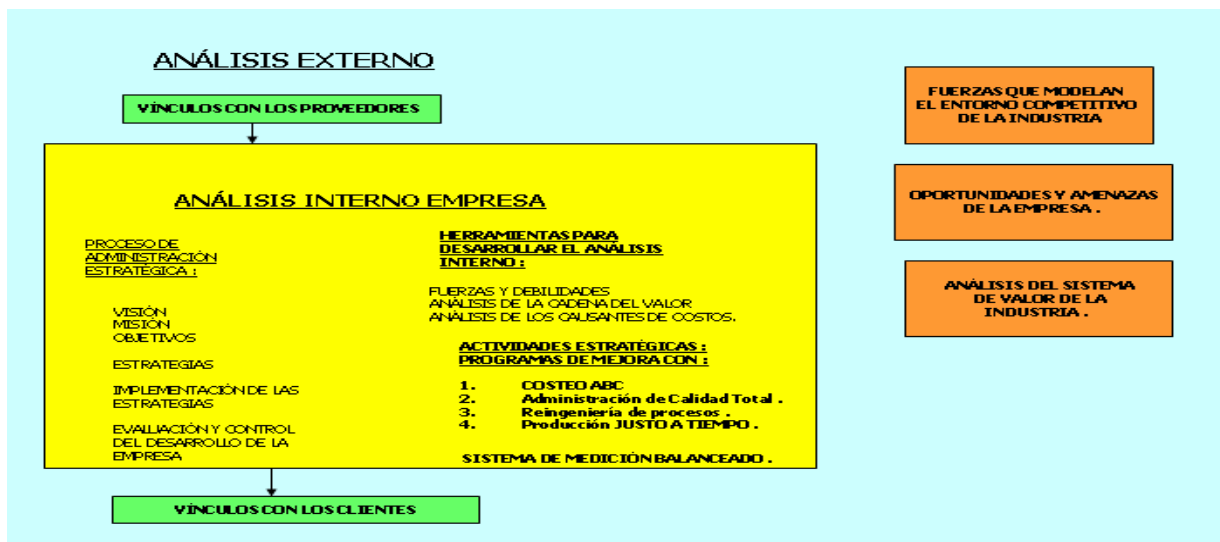
¹¹³ Op.cit # 4, p5

¹¹⁴ Op.cit # 95, p76 .

adaptar las actividades de la empresa a las tendencias venideras . Estas dos ideas son falsas por completo, ya que la planeación estratégica es necesaria para cualquier empresa , en el sentido amplio de la palabra empresa, es decir, cualquier cosa que se desee emprender . ¹¹⁵

A continuación presentamos el diagrama relativo a los elementos que integran el análisis de la gestión estratégica de costos :

Diagrama 14 :
Elementos del análisis de la gestión estratégica de costos



Fuente : (Duarte , 2001) .¹¹⁶

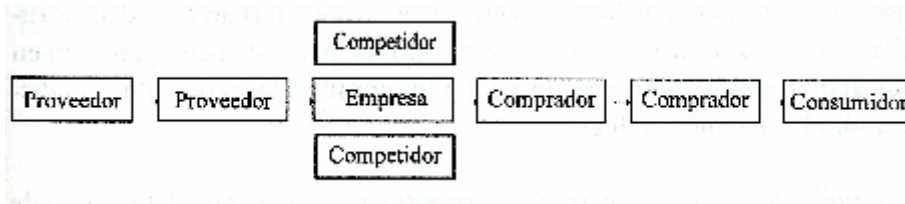
4.7.1.2.- Análisis de la cadena de valor :

Como ya se había mencionado, la cadena de valor está integrada por todas las actividades que desarrolla una empresa con el objetivo de satisfacer las necesidades de sus clientes . A su vez, una empresa constituye una sola parte de la larga serie de actividades en un sistema de generación de valor a favor de los consumidores. Este sistema se conoce como Sistema de valor , según se puede apreciar en el siguiente diagrama :

¹¹⁵ Op.cit # 95, p81 .

¹¹⁶ Idem, p120.

Diagrama 15 : Sistema de Valor (SV) .



Fuente : (Duarte, 2001) .¹¹⁷

4.7.1.3.- Análisis de los causantes de costos (Costeo Basado en las Actividades) :

El análisis estratégico debe recaer en el estudio de los causantes de costos y la importancia relativa del costo de las actividades en el costo total de operación de la empresa .

De esta manera, se llega a la necesidad del conocimiento del comportamiento de los costos de cada actividad que se desempeñe en la empresa .

En este momento debe quedar claro que, para desarrollar una ventaja competitiva a largo plazo , se debe conocer a detalle el comportamiento del costo de cada actividad de la cadena de valor.

4.7.1.4.- Sistema de control y evaluación estratégica (Sistema de Medición Balanceado /Cuadro de mando integral .) :

La necesidad de obtener indicadores que pudieran medir , en un momento dado, la efectividad de mi proceso de planeación estratégica, así como subsanar las deficiencias y “ huecos “ de la información financiera tradicional , fue lo que dio nacimiento al Sistema de Medición Balanceado o Cuadro de Mando Integral (Balanced Score Card por sus siglas en inglés BSC) . EL SMB/BSC fue introducido por los autores Robert Kaplan y David Norton en distintos artículos de la revista Harvard Business Review , posteriormente, escribieron un libro con un estudio completo del diseño y la implementación de dicho sistema de medición :

“ Las mediciones son importantes: Si no puedes medirlo no puedes planearlo y mucho menos puedes controlarlo . El sistema de medición de una organización afecta muchísimo el comportamiento de la gente , tanto del interior como del exterior de la organización . Si las empresas han de sobrevivir y prosperar en el entorno competitivo actual de la era de la información , han de utilizar sistemas de medición y de gestión , derivados de sus estrategias y capacidades . Desgraciadamente, muchas organizaciones adoptan estrategias con respecto a las relaciones con los clientes , las competencias centrales y las capacidades organizacionales , mientras que motivan y miden la actuación y el desempeño solo con indicadores financieros .

¹¹⁷ Op.cit # 95, p121.

El cuadro de mando integral conserva la medición financiera como un resumen crítico de la actuación gerencial , pero realiza un conjunto de mediciones mas generales e integradas, que vinculan al cliente actual , los procesos internos , los empleados y la actuación de los sistemas con el éxito financiero a largo plazo “ .¹¹⁸

El Cuadro de Mando Integral se encuentra organizado en torno a 4 perspectivas muy precisas . Estas perspectivas son las siguientes :¹¹⁹

- La financiera .
- La del Cliente .
- La que corresponde a los procesos internos y
- La de innovación y formación .

El objetivo del SMB/BSC es ligar o vincular a los objetivos estratégicos de la empresa con un conjunto de medidas de desempeño congruentes con la estrategia de la empresa . Con el diseño adecuado de un SMB/BSC , se debe estar en condiciones de medir integralmente la ejecución de la estrategia ; además, sus medidas de desempeño deben motivar y propiciar que los empleados se desempeñen cada vez mejor en las actividades críticas para el éxito de la empresa .

El SMB/BSC no es un sustituto de las medidas de desempeño financiero , es un complemento . La intención de dicho sistema es de que los directivos de la empresa no se guíen únicamente por indicadores financieros . Cuando se utiliza una combinación adecuada de medidas de desempeño financiero y no financieras , se establece el vínculo entre las acciones a corto plazo y los objetivos a largo plazo .

Un buen sistema SMB/BSC debe contener la mezcla adecuada de medidas de desempeño de resultados y de causantes del desempeño. La mezcla de las medidas de desempeño indicará si la estrategia se está ejecutando adecuadamente y si se están obteniendo los resultados deseados . En el sistema de medición , las medidas de resultados y los causantes del desempeño se complementan para ofrecer mayor y mejor información a la dirección de la empresa .¹²⁰

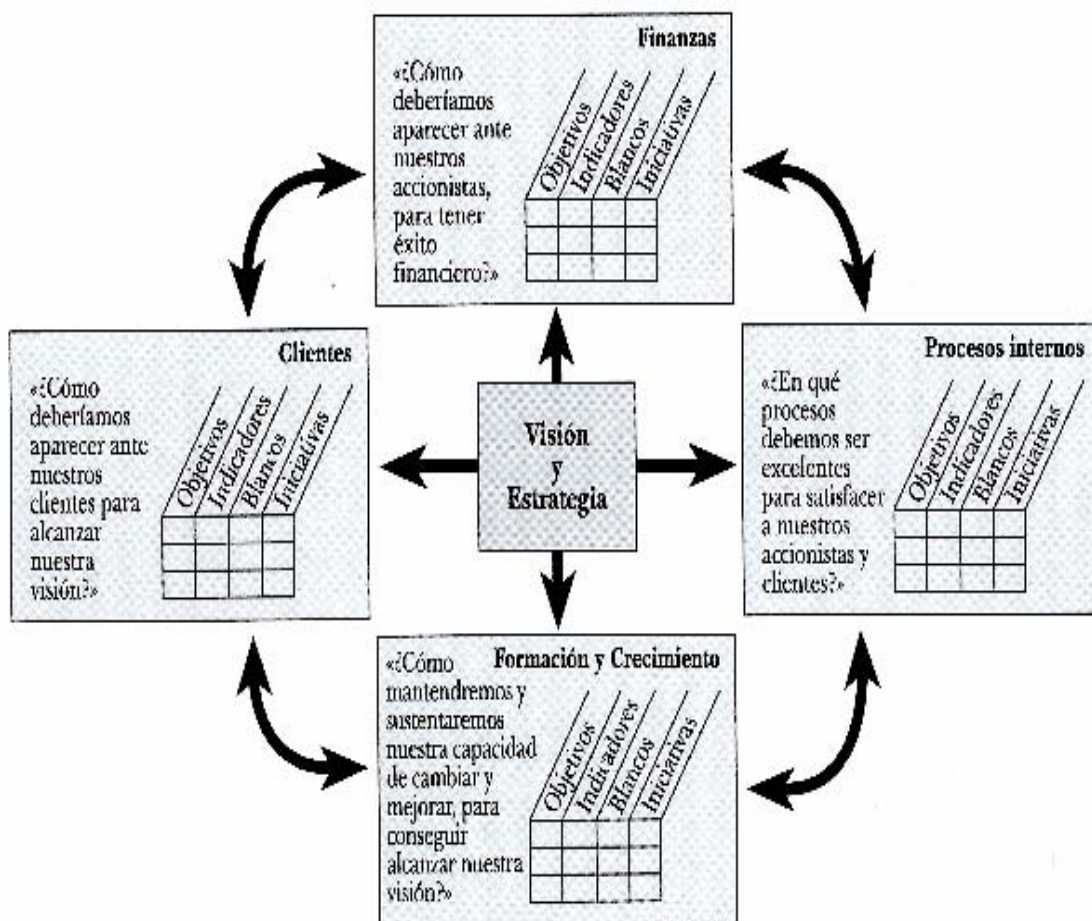
A continuación presentamos el diagrama explicativo del funcionamiento del SMB/BSC como un traductor de la visión, misión y estrategia de la empresa en términos operativos .

¹¹⁸ Kaplan S. Robert y Norton P. David. (1997) Cuadro de Mando Integral .Editorial . Gestión 2000, Primera Edición .Barcelona España . p34 .

¹¹⁹ Op.cit # 118, p8

¹²⁰ Op.cit # 95, pp185-186

Diagrama 16 :
Usando el SMB como un sistema de gestión estratégica .



Fuente : (Kaplan y Norton , 1997) .¹²¹

Para que un SMB/BSC pueda ser implementado en una empresa, ésta debe contar con un sistema de planeación estratégica y , preferentemente, deberá contar también con un Sistema de Costeo Basado en las Actividades (ABC) .

¹²¹ Op.cit # 118, p22 .

4.7.2- El Costeo por Actividades (Costeo ABC) :

Peter Drucker, consultor de administración mundialmente reconocido , señala la creciente importancia del costeo basado en las actividades en la contabilidad de una empresa que desee tener capacidad de respuesta ante el consumidor , sostener una ventaja competitiva y desarrollarse en un ambiente de **calidad total** .

La contabilidad tradicional de costos en la manufactura , no registra los costos de no producir, el costo de defectos de calidad , de una máquina que se descompone , ni de las refacciones que se necesitan y que no se tienen ; empero, en algunas plantas estos costos no registrados ni controlados llegan a ser tan altos como aquellos que la contabilidad de costos tradicional sí registra . En contraste un nuevo método de contabilidad de costos desarrollado en los últimos 10 años registra todos los costos y los relaciona con la agregación de valor en relación al giro del negocio , punto que tampoco lleva a cabo la contabilidad de costos tradicional . En los próximos diez años tal vez sea de uso general obligatorio (inclusive para efectos fiscales) y entonces se tendrá un verdadero control operacional de costos en todo tipo de empresas .

El costeo basado en las actividades registra todos los costos y les aporta una perspectiva novedosa . Los costos de las actividades y procesos subyacentes se analizan y registran a fin de eliminar las actividades que no agregan valor y reforzar la eficiencia de aquellas que si lo añaden .

En principio, más que un sistema de costos , el ABC es un proceso gerencial para administrar todas las actividades y procesos de una empresa , para la toma de decisiones estratégicas y operacionales .

Puede coexistir con los sistemas tradicionales de costos , la información que produce no invoca acciones o decisiones que conduzcan a un mejoramiento de ganancias y actuación operacional , más bien se usa para corregir deficiencias , al comparar los recursos consumidos con los productos finales, permitiendo a la dirección el tomar decisiones racionales entre alternativas económicas .

El objetivo de ABC es la asignación de costos en forma más racional para mejorar la integridad del costeo de los productos , prevé un enfrentamiento más cercano o igualación de costos y “ out puts “ , combinando la teoría del costeo absorbente con la del costeo directo ofreciendo algo más innovador .

La metodología se basa en el tratamiento de los cargos indirectos no fácilmente identificables como “ out puts “ . En el corto plazo, muchos costos indirectos son fijos, ABC toma una perspectiva de largo plazo , reconociendo que, en algún momento, en el tiempo estos costos indirectos pueden ser modificados y en consecuencia son relevantes para la toma de decisiones .

ABC es también llamado *costeo en base a transacciones*, “ cost drivers “ , son medidas del número de transacciones envueltos en una actividad en particular , los productos de bajo volumen usualmente causan más transacciones por unidad de producción , que los de alto volumen , y los procesos de manufactura altamente complejos tienen más transacciones que los procesos más simples .

Entonces si los costos son causados por el número de transacciones , las asignaciones basadas en volumen , asignarán demasiados costos a productos de alto volumen y bajos costos a los productos de poca complejidad .

En el pasado , la mayoría de los centros de costos usaron “ cost drivers “ sensibles al volumen , como el único factor de medida para asignar los costos a los productos, sin embargo, muchas empresas usan como factor las horas máquina que pueden reflejar mejor las causas de los costos en su ambiente específico .

ABC usa tanto “ cost drivers “ basados en unidades , como los usados por otras bases , tratando de producir una mayor precisión en el costeo de los productos .¹²²

4.7.2.1.- Orígenes :¹²³

El sistema de costeo por actividades (Activity Based Costing) fue desarrollado inicialmente por grandes corporaciones industriales a finales de la década de los 70´S como una necesidad de análisis de costos más precisos , que coadyuvaran a la elaboración de proyectos de reducción de costos incluidos en sus presupuestos , así como para la determinación de costos unitarios reales que orientaran de mejor manera las decisiones de precios cuando se tenían una gran variedad de productos manufacturados y una carga fabril bastante elevada .

Los cambios en el mundo empresarial desde mediados de los años 70, disparados por la globalización y las innovaciones tecnológicas , han conducido a efectuar cambios radicales en la estructuración y utilización de la información financiera de las empresas .

El complicado y obsoleto sistema tributario mexicano ha obstaculizado el desarrollo e implementación de sistemas eficientes de costos desde 1987 , en perjuicio de las empresas y de la economía en general .

Al empresario actual ya no le interesa únicamente determinar, controlar y planear sus costos unitarios, ahora le interesa contar con un sistema de costos que le ayude a ser más competitivo , a optimizar sus operaciones y abatir costos sobre bases más realistas , entre otras cosas .

Estas necesidades fueron las que dieron nacimiento al sistema de costos del siglo XXI :

“ Activity based costing “ (costeo basado en las actividades) .

Cuyo principio fundamental es el análisis profundo y concienzudo de los factores que generan los “ costos “ y que son lógicamente : **las actividades** .

¹²² Op.cit # 77, pp237-238 .

¹²³ Op.cit # 74, p95

4.7.2.2.- Características :

A medida que las empresas han crecido enormemente en volúmenes de operaciones, variedad de productos y de mercado , así como en cuantiosas inversiones en infraestructura operacional , se han visto en la necesidad de contar con sistemas de costos que no únicamente sirvan para valuar los inventarios y determinen el costo de lo vendido de acuerdo con obsoletos principios y convencionalismos contables, sino en sistemas que realmente ayuden a las empresas a optimizar sus operaciones , mantener una mejora constante de las mismas y que además orienten a la Dirección hacia la mejor toma de decisiones en tiempo real .

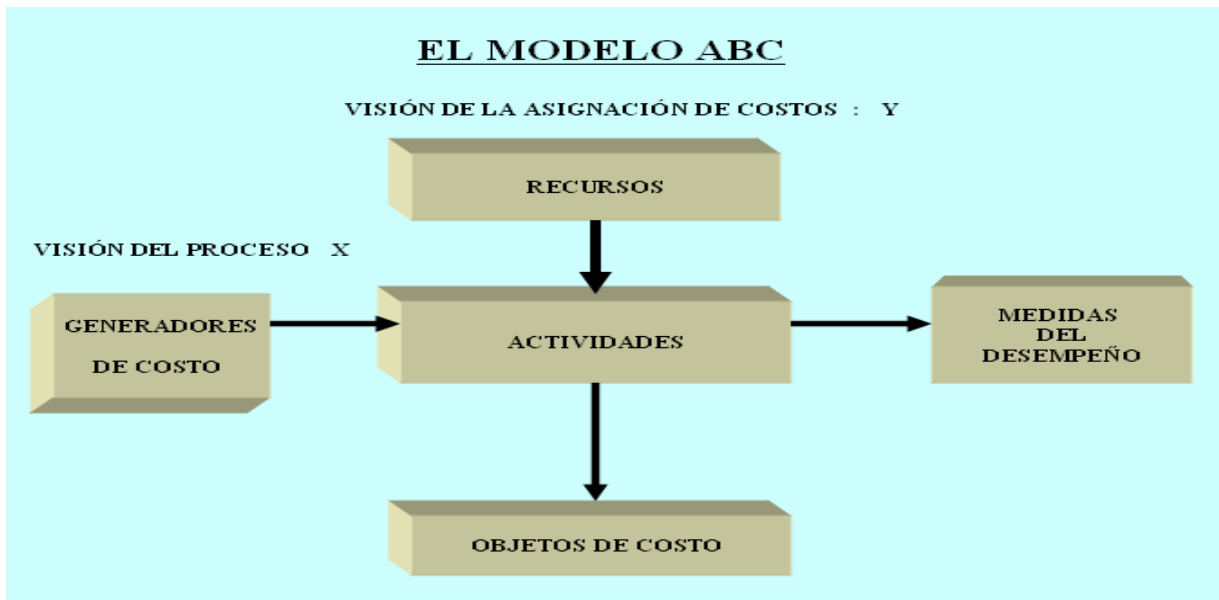
Este sistema se sustenta en la relación CAUSA-EFECTO como una ley universal que existe entre los factores generadores de los costos (cost drivers) y las actividades correspondientes , las cuales forman parte de procesos perfectamente identificables .

Este procedimiento de costeo rastrea primero los costos a las actividades inventariadas y después a las unidades de costo (productos o servicios) .

A diferencia del costeo tradicional se emplean bases unitarias y no unitarias que en términos prácticos deben explicar un alto porcentaje en la variabilidad de los costos .

En el siguiente diagrama ejemplificamos el funcionamiento del modelo conceptual del sistema de costeo basado en las actividades:

Diagrama 17 :



Fuente : Adaptado de The CAM-I Glossary of Activity Based Management ¹²⁴

¹²⁴ Kaplan S, Robert y Cooper, David (1999) : Coste y Efecto . Editorial Gestión 2000, 2da, Edición .Barcelona España ,p181

Cuadro 17: Criterios ABC

<u>CRITERIOS :</u>	
<u>CRITERIOS DE INFORMACIÓN DE COSTOS DE CLASE MUNDIAL</u>	<u>POR QUÉ FUNCIONA EL SISTEMA ABC</u>
1. - SE ENFOCA AL CLIENTE	OBTIENE INFORMACIÓN ACERCA DE LO QUE ES IMPORTANTE PARA EL CLIENTE
2. - REVELA LA PROCEDENCIA DE LAS UTILIDADES	COSTOS MÁS EXACTOS DEL PRODUCTO . INCLUYE TANTO COSTOS FABRILES COMO NO FABRILES .
3. - ES ECONÓMICO	NO REQUIERE MEDICIONES INNECESARIAS . SE ADAPTA A CUALQUIER EMPRESA
4. - IDENTIFICA LAS OPORTUNIDADES	LA INFORMACIÓN DE COSTOS Y NO FINANCIERA ACERCA DE LAS ACTIVIDADES AYUDAN DE MANERA DIRECTA Y REFUERZAN LOS ESFUERZOS PARA LA MEJORA CONTINUA .
5. - MOTIVA LAS MEJORAS	MIDE DIRECTAMENTE EL DESEMPEÑO DE LAS ACTIVIDADES . LOS INDUCTORES DE COSTOS AYUDAN A IDENTIFICAR LAS OPORTUNIDADES DE MEJORAS .EL PROBLEMA DE LA CAPACIDAD EXCESIVA ES CONFRONTADO DE FRENTE

Fuente : Elaboración propia

Cuadro 18 :

DIFERENCIAS BÁSICAS CON LOS SISTEMAS DE COSTOS TRADICIONALES :

SISTEMA DE COSTOS ABC	SISTEMAS DE COSTOS TRADICIONALES
<p>1.- PROVEE INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA . EJEMPLOS : COSTOS DE NO CALIDAD Y COSTOS DE CAPACIDAD NO UTILIZADA .</p> <p>2.- SE USA ÚNICAMENTE PARA TOMA DE DECISIONES INTERNAS .</p> <p>3.- SE BASA EN LA RELACIÓN “ CAUSA-EFECTO “ DE LOS COSTOS TOTALES .</p> <p>4.- TODAS LAS EROGACIONES SON COSTOS .</p> <p>5.- CONSIDERA EL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO .</p> <p>6.- SE EJERCE EL CONTROL PRESUPUESTAL BÁSICAMENTE SOBRE LOS PROCESOS Y LAS ACTIVIDADES .</p> <p>7.- UTILIZA BASES UNITARIAS Y NO UNITARIAS PARA PRORRATEAR LOS COSTOS POR ACTIVIDADES A LOS PRODUCTOS O SERVICIOS .</p>	<p>1.- PROVEE INFORMACIÓN PRIMORDIALMENTE FINANCIERA .</p> <p>2.- SE USA PARA FINES EXTERNOS E INTERNOS .</p> <p>3.- SE BASA EN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (PCGA) .</p> <p>4.- CLASIFICA LAS EROGACIONES TOTALES EN DOS GRANDES GRUPOS : COSTOS Y GASTOS .</p> <p>5.- IGNORAN POR COMPLETO EL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO O SERVICIO .</p> <p>6.- SE EJERCE EL CONTROL PRESUPUESTAL BÁSICAMENTE POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD .</p> <p>7.- UTILIZA EXCLUSIVAMENTE BASES UNITARIAS PARA PRORRATEAR LOS COSTOS DE LOS DEPARTAMENTOS PRODUCTIVOS A LOS PRODUCTOS O SERVICIOS .</p>

Fuente : Elaboración propia

Se considera que la diferencia fundamental del Costeo ABC respecto al tradicional es la forma de asignar los cargos indirectos por tres razones fundamentales : ¹²⁵

1. En el enfoque tradicional hay carencia de la relación causa –efecto entre las bases de asignación de costos y los grupos de cargos indirectos , por no estar constituidos en grupos homogéneos , a no ser por departamento o por toda la planta ; en cambio en el ABC existe una diversidad de grupos homogéneos de costos indirectos .
2. En el ABC , regularmente las bases de asignación son factores de costos , lo que en el costeo tradicional sólo ocurre ocasionalmente .
3. En el costeo tradicional las bases de asignación regularmente son variables financieras limitadas y basadas en volúmenes ; en cambio, en el Costeo ABC son múltiples , incluyendo variables no financieras .

4.7.2.3.- Ventajas y Desventajas :

Ventajas : ¹²⁶

- 1.- Permite analizar los costos de las actividades y administrarlas con base en sus indicadores de desempeño .
- 2.- Proporciona mayores elementos para reducir los costos , a través de :
 - a) Reducción de tiempo ciclo .
 - b) Mediante la eliminación de actividades que no agregan valor .
 - c) Concesionar o compartir actividades (outsourcing)
- 3.- Promueve la toma de decisiones con mayor información sobre el producto .
- 4.- Coadyuva en la elección de proveedores y productos sucedáneos .
- 5.- Provee de información para detectar dónde hay que realizar mejoras en eficiencia , calidad y rapidez ó reingeniería de procesos .
- 6.- Nos ayuda a diseñar productos y servicios que satisfagan las expectativas de los clientes , y al mismo tiempo , puedan ser producidos y entregadas con un beneficio razonable .
- 7.- Facilita guiar las decisiones de inversiones y de mezcla de productos.
- 8.- Es el sistema que más se adapta a la filosofía de la calidad total , mediante la mejora constante de los procesos .
- 9.- Es el sistema que más se adapta al entorno actual de las alianzas estratégicas a través de la gestión de costos del ciclo de vida de los productos y las cadenas del valor en las empresas .

¹²⁵ Op.cit # 75, p446 .

¹²⁶ Idem # 74, p96 .

- 10.- Obliga a la documentación de todos los procesos de la empresa y al mayor involucramiento del personal en la mejora constante de los mismos .
- 11.- Desencadena una cultura de facultamiento, creatividad e innovación en todo el personal de la empresa .
- 12.- Jerarquización diferente del costo de los productos , reflejando una corrección de los beneficios previamente atribuidos a los productos de bajo volumen .
- 13.- Se aumenta la credibilidad y utilidad de la información de costeo , en la toma de decisiones .
- 14.- El análisis de los beneficios , prevé una nueva perspectiva para el examen del comportamiento de los costos .

Desventajas : (Del Río , 2000) ¹²⁷

1. La función de producción es la que origina las actividades , y no al revés como afirman , Robert S. Kaplan y Robin Cooper, por lo que es más lógico que sean los productos los que absorban los costos , de acuerdo con el “ principio de origen y beneficio “, el cual es inobjetable .
2. Las “ medidas de actividad “, generadoras del costo , originadoras del costo o “ Cost Drivers “ , son de una cantidad y variedad enorme .
3. Este sistema únicamente está enfocado al tercer elemento del costo de fabricación y únicamente presenta otro enfoque para el prorrateo de la carga fabril , que en realidad es muy discutible por tanta subjetividad en que se basa
4. El método ABC , no es útil si se ocupa sólo para la determinación de los costos unitarios, porque se queda corto en las más importantes tomas de decisiones , así como de dirección y planeación estratégicas , como son entre otras cosas : saber si se es competitivo o no , dejar de producir artículos incosteables etcétera , que repercuten en la vida de la empresa , puesto que ABC dista mucho de alcanzar el costo total , o su aproximación , que es el costo integral conjunto .
5. Es un sistema demasiado costoso administrativamente .
6. El método ABC , usa mucho más , algo que se le ha criticado demasiado al costeo absorbente tradicional , o sea , los famosos prorrateos .
7. El método ABC no es más que una forma de analizar los costos indirectos , que bajo este concepto se aplican por actividades, en lugar de áreas y niveles de responsabilidad
8. El método ABC no es mas que otro enfoque para asignar costos con base en el análisis y valuación de las actividades ; pero no garantiza abatir costos .

¹²⁷ Op.cit # 104, pII-40 .

4.7.3.- Modelo de 4 Etapas :¹²⁸

El modelo de 4 etapas fue propuesto por los autores Robert S Kaplan y Robin Cooper a finales del siglo pasado , y se refiere, básicamente al grado de evolución que tiene un sistema de gestión estratégica de costos en una empresa .

Sistemas de fase I :

Son los sistemas de costos históricos tradicionales , que en nuestro país son los mayormente utilizados , ya que concuerdan con principios contables y con la legislación tributaria en materia de valuación de inventarios y determinación del costo de lo vendido .

Sistemas de fase 2 :

Se encuentran conformados por los sistemas de costos predeterminados absorbentes (estimados y estándar) , los cuales también concuerdan con principios contables y son aceptados por la legislación tributaria actual .

En estos sistemas se utilizan presupuestos y estadísticas y son la base del control administrativo tradicional .

Sistemas de fase 3 :

La nueva filosofía de calculo de costos se encuentra vigente en una empresa que desarrolla sistemas de fase 3 para la información contable externa , medición de costos y gestión estratégica .

Los sistemas de fase 3 contienen :

- Un sistema de contabilidad tradicional bien implementado válido para los usuarios externos , utilizando métodos convencionales para asignar los costos de producción al costo de ventas .
- Un sistema de costos basado en las actividades que tome información de la misma base de datos , así como de otros sistemas operativos para medir cuidadosa y fielmente los costos de las actividades , de los procesos , productos , servicios, clientes y unidades de la organización .
- Sistemas de retroalimentación operativa que proporcionen a los empleados involucrados una información oportuna y fidedigna , tanto financiera como no financiera , sobre la eficiencia , calidad y tiempos de los ciclos de los procesos empresariales .

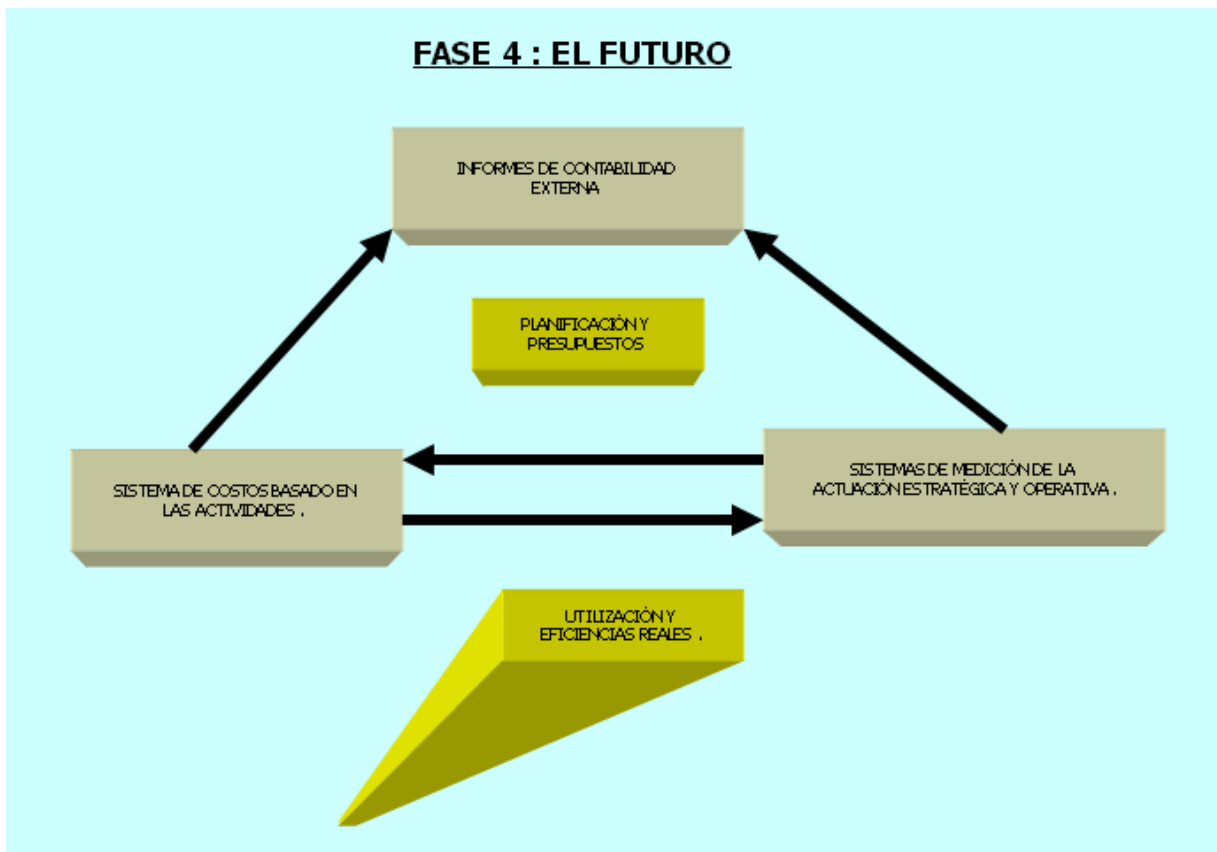
¹²⁸ Op.cit # 124, pp25-38 .

Sistemas de fase 4 :

En esta fase, los sistemas ABC y de retroalimentación operativa se encuentran integrados y juntos proporcionan las bases para la preparación de los estados financieros externos . No existe ningún conflicto importante entre los costos de productos calculados con un sistema ABC y las exigencias externas de valoraciones objetivas y consistentes de las existencias y del costo de lo vendido . Los costos que han sido asignados a unidades de productos individuales . pero que no pueden(de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados) ser atribuidos a las existencias son, automáticamente, ignorados en la preparación de las cuentas anuales .

En el siguiente diagrama se ejemplifica lo anteriormente expuesto :

Diagrama 18:
El futuro del Costeo ABC .



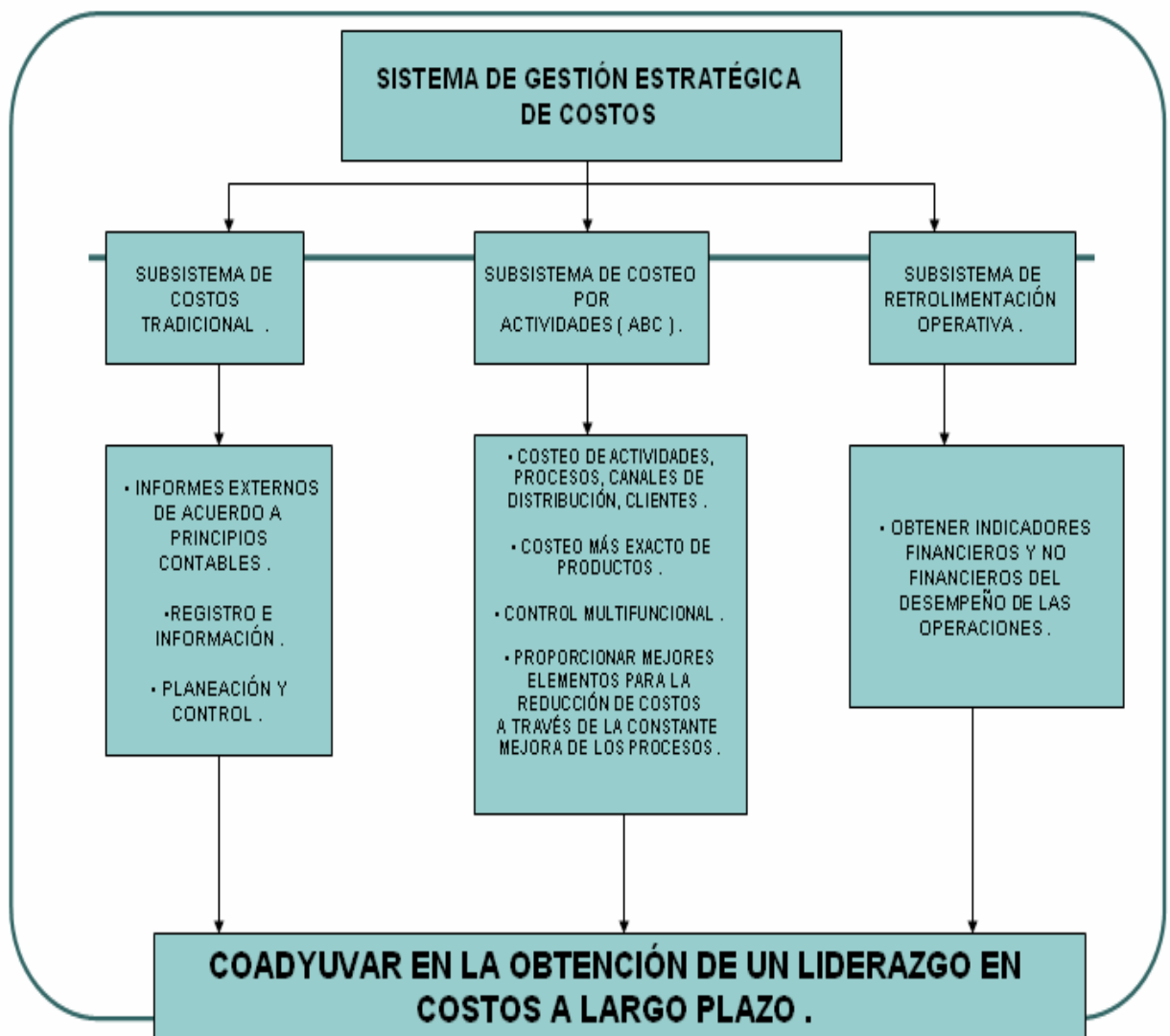
Fuente : (Kaplan y Cooper , 1999) .¹²⁹

¹²⁹ Op.cit # 124, p38 .

4.7.4.- Elementos de un Sistema adecuado de Gestión Estratégica de Costos :

De acuerdo a lo anteriormente comentado , podría concluir , que para que se le dé la denominación de “ Estratégico “ a un sistema de costos, la empresa deberá contar , para empezar, con un sistema de planeación estratégica, además de los elementos que se presentan en el siguiente diagrama :

Diagrama 19:
Elementos de un sistema adecuado de Gestión Estratégica de Costos .



Fuente : Elaboración Propia , tomando como base (Kaplan y Cooper , 1999).¹³⁰

¹³⁰ Op.cit # 124, p33.

4.8.- Conclusiones relativas a los sistemas de costos en México y sus limitaciones :¹³¹

Primera :

Ha existido y seguirá existiendo una gran influencia norteamericana sobre todos los aspectos de la sociedad mexicana de tal forma que el aspecto económico, contable y administrativo de las empresas no ha sido la excepción ; y aunque no dudamos del notable avance de nuestros vecinos del norte , estamos conscientes de que sus teorías y prácticas contables no pueden ni deben ser copiadas , considerando que constituimos países con diferentes niveles de desarrollo . A partir de 1925 , año en que prácticamente habían aparecido todos los sistemas vigentes hasta la fecha , en México –al igual que en el resto del mundo –empieza a darse un estancamiento o desfase de los sistemas de contabilidad de costos , respecto a la evolución de las operaciones empresariales que deberían reflejar ; estancamiento que aún persiste en México y que en los países desarrollados ha sido superado desde la década de los 80'S .

Segunda :

Algunas razones de dicho estancamiento están relacionadas con la propia naturaleza de los sistemas de costos que se siguen operando con prácticas obsoletas como las siguientes :

- Asignación de costos indirectos de fabricación en lugar de ser imputados a los productos y/o servicios .
- Uso de bases unitarias relacionadas con determinado volumen que resulta en asignaciones arbitrarias , en lugar de basarse en la relación **causa-efecto** .
- Adjudicación intensiva al no existir una diferenciación entre los distintos productos , en lugar de una adjudicación selectiva .
- Restricciones en el uso de los sistemas de costos únicamente al costeo del inventario y a la determinación del costo de ventas mensual .
- Los principios de contabilidad generalmente aceptados (ahora normas de información financiera) continúan influyendo y restringiendo las prácticas de la contabilidad de costos, en lugar de que ésta utilice sus propios procedimientos.
- A pesar del notable crecimiento de los costos indirectos (carga fabril) respecto a los directos , en cuanto a la estructura de costos del output no se le ha considerado para corregir la asignación .
- Se maneja un concepto fabril de costo de producción en sentido estricto y no en el sentido amplio de producción por las actividades realizadas en cualquiera de los departamentos de la empresa .

¹³¹ Op.cit # 75, pp439-456

Tercera :

Los denominados **sistemas de contabilidad tradicionales** siguen operando en la empresa mexicana , aunque estamos conscientes de que es indispensable cambiar muchas de sus prácticas para hacerlos más eficientes . No es en sí el sistema de Órdenes Específicas o el de Procesos lo que debe eliminarse , sino la forma en que son implementados , lo que a su vez ocasiona el desinterés de los directivos por su uso .

Alrededor del 98 % de las empresas mexicanas son micro y pequeñas empresas ,las que , ante los vaivenes económicos , se han preocupado más por subsistir que en perfeccionar sus controles contables-administrativos , relegando los sistemas de contabilidad de costos respecto a la realidad empresarial .

Aquí las empresas empiezan a reconocer su rezago en materia de costos, desafortunadamente su actualización no la realizan de manera preventiva sino correctiva y, en ocasiones, demasiado tarde para reintegrarse al mercado .

Cuarta :

Por lo que se refiere al entorno académico , la enseñanza de la contabilidad de costos también se ha rezagado en México , concretándose a copiar las teorías norteamericanas que de ninguna forma pueden ser aplicadas aquí . No obstante que , en los últimos tiempos, la contabilidad de costos ha sido atacada por los estudiosos de manera casi sistemática , al grado de mencionar que es obsoleta , que debe eliminarse y que sólo es una mala herencia que se sigue arrastrando en las organizaciones ; sin embargo, ninguno de ellos proporciona una mejor alternativa y sólo se concretan a mencionar algunas malas prácticas .

Quinta :

Aunque el sistema de Costos Estándar se basa en cálculos con rigor científico y tiene mayor detalle en la información , en contraposición al de Costos Estimados , consideramos que no ha podido ser correctamente desarrollado en México por las siguientes razones :

- No tiene trascendencia en las empresas mexicanas , pues sólo es utilizado por las grandes empresas, que son las menos .
- Las propias condiciones de la empresa – base de datos insuficientes y poco confiables , así como las condiciones inestables de la economía del país – hacen que la implantación , el mantenimiento y la actualización del sistema de costos Estándar sean demasiado costosos .
- Creencia errónea de algunos empresarios, (sobre todo del giro textil) de que si proporcionan más información de la necesaria , ésta puede ser utilizada en su perjuicio por la competencia o por el fisco , lo cual ha mermado la investigación y divulgación de información empresarial .

- Al considerar los estándares como metas de desempeño, muchos ejecutivos se preocupan sólo por alcanzarlos recurriendo a prácticas irresponsables o actuando de manera calculadora, afectando negativamente no sólo a otras áreas sino a toda la organización.

Sexta :

De acuerdo con nuestro estudio, la implementación presupuestaria en México tiene serias exigencias que difícilmente pueden ser satisfechas , como las siguientes :

- El programa de planificación y control de utilidades requiere estar adaptándose continuamente a fin de que se ajuste a las circunstancias cambiantes , para lo cual es necesario desarrollar una nueva cultura empresarial en la que de manera natural se dé la participación de todo el personal de la empresa y no sólo de los directivos .
- En México , a excepción de las entidades gubernamentales , la aplicación de los presupuestos a las micro y pequeñas empresas privadas – que son la mayoría – es mínima , y cuando llegan aplicarse se limitan al presupuesto de operaciones (ventas y producción) .
- En la formulación de los presupuestos – al igual que en los costos estándar , en los cuales se apoya- hace falta una mayor investigación para obtener los datos predeterminados .
- En un mundo cada vez más globalizado , la presupuestación en México ya no puede estar restringida a sus necesidades internas por lo que tendrá que abrirse a las nuevas tendencias tales como lo requieren los presupuestos flexibles , presupuesto ajustado (Forecast), Kaizen y basado en las actividades .

Séptima :

No existe el convencimiento del ejecutivo mexicano de los beneficios que pueden ofrecer las contabilidades de costos y administrativa , ya que , comúnmente éstas , se restringen a las medidas financieras pasando por alto el aspecto no financiero o cualitativo y las preferencias del usuario final ; por lo que el directivo prefiere apoyarse en otras disciplinas para realizar sus actividades gerenciales . Aunado a lo anterior , la mayoría de las empresas mexicanas , aunque tienen una división funcional , no se encuentran organizadas por centros de responsabilidad , ni existe una relación con el sistema de costos establecido , lo cual imposibilita la adecuada determinación de resultados , causas , responsables , retroalimentación y nuevos cursos de acción .

Octava :

A pesar de que en los países desarrollados el Costeo Basado en las Actividades constituye un tema ya superado, en México se trata de una novedad, ya que continúan operando sistemas tradicionales en virtud de su estancamiento económico, contable, administrativo, tecnológico y financiero. Entonces una alternativa para una imputación de costos más razonable puede ser el modelo de contabilidad basado en las actividades (ABC) , el cual utiliza una gran variedad de bases de imputación del costo a través de un análisis transfuncional de las diversas actividades que se realizan dentro de la organización .

Novena :

El modelo ABC en su enfoque de gestión contempla algunos beneficios que también podrían favorecer a las compañías mexicanas primeramente, al contar con una base de costeo más confiable, tiene, en general, un control de operaciones y toma de decisiones más eficiente, pues ya no parte de costos que subsidien o sobre costeen los productos o servicios por una mala asignación de costos. En el mismo sentido , al estar fincado en las actividades , su análisis permite esbozar una serie de oportunidades para la reducción de los costos y propiciar la mejora disminuyendo y eliminando actividades que no son indispensables o que no agregan valor , las cuales a su vez pueden propiciar reducciones de tiempo y recursos , eficientando las operaciones .

Décima :

Considerando que el ABC continúa con los mismos objetivos de la Contabilidad Administrativa , éste se podrá aplicar a todas las herramientas de planificación y control – costos estimados, costos estándares , presupuestos- o como base para la toma de decisiones , ya sea utilizando el análisis costo-volumen –utilidad , punto de equilibrio , costeo variable , análisis marginal , simulación y evaluación de la actuación , entre otros , que soporten las diversas decisiones gerenciales .

Décima primera :

La aplicación del modelo ABC – tanto en el aspecto del costeo como en el de gestión – ha tenido ciertas limitaciones , principalmente , la nula aceptación de los directivos mexicanos , ya que no consideran la información de costos para su toma de decisiones y se apoyan en otras fuentes de información , en virtud de que los datos que les estamos proporcionando no reúnen los requerimientos deseados , por lo que es necesario reestructurar lo que estamos haciendo , pero no a partir de nuestras perspectivas , sino de los requerimientos de los directivos y clientes considerando todos los factores , inclusive lo no financiero y lo cualitativo , así como las condiciones futuras que permitan proyectar los resultados a mediano y largo plazos .

Décima segunda :

No podemos esperar a que los directivos mexicanos nos digan qué necesitarán y en ese momento ponernos desesperadamente a buscarlo , lo cual sería imposible lograr, por lo que se requiere que nos adelantemos **visualizando el futuro** , predeterminando el comportamiento del mercado , competencia , regulaciones, tecnología, economía y sociedad en general , para estar al tanto de lo que sucede en nuestro entorno de manera permanente , tratando de prever la forma en que puede afectar a nuestra organización , esto es, lo que realmente le interesa a cualquier directivo . Lo cierto es de que ese letargo que han sufrido tanto la Contabilidad de costos como la Contabilidad Administrativa o de Gestión ha sido aprovechado por otras disciplinas , que , de alguna forma, han cubierto los espacios que no han sido atendidos . Así han aparecido algunas “ nuevas “ técnicas, modelos, herramientas o filosofías .

Décima tercera :

Una de las filosofías que deberán adoptar las empresas mexicanas (cuando su giro así se lo permita) es la de **Justo a Tiempo (JAT)** , cuya clave es la eliminación del desperdicio , mediante la reducción de los inventarios , la cual se puede explicar mediante una analogía con un río en donde las piedras representan los problemas (tiempos muertos, desechos, morosidad de los proveedores, desequilibrios entre el equipo , tiempo prolongado para alistar máquinas, cambios de fabricación, trabajos por inspeccionar, papeles acumulados por tramitar, ausentismo, tiempo para compra de emergencia y otros .) y el agua representa los inventarios y las prácticas indeseables que ocultan los problemas , por lo que conforme se reduce el nivel del agua (existencias) van quedando al descubierto las piedras (distintos problemas) que pueden eliminarse o irse reduciendo .

Así al final, no sólo se están reduciendo inventarios, sino : tiempos muertos, costos ocultos y calidad deficiente . Se apoya además en el **sistema Kanban** , en donde no se hace nada mientras no exista una autorización a partir de la demanda del cliente , la cual va jalando o poniendo en operación el sistema llegando hasta el proveedor .

En la práctica este sistema presenta en nuestro país una dificultad para su implementación : La poca confiabilidad y seriedad de muchos proveedores , ya que, las entregas tienen que ser en tiempo y calidad exactas .

Décimo cuarta :

La adopción de la filosofía de la **Administración de la calidad total (ACT)** en las empresas mexicanas permitirá lograr que los productos o servicios satisfagan al 100 % los requerimientos de los clientes .. Es decir, debemos investigar las necesidades o gustos de los clientes, aplicando ese conocimiento en el diseño y la conformación de los productos y servicios , ejerciendo y controlando los costos de prevención , evaluación y fallas y retroalimentando permanentemente todo el programa .

Décimo Quinta :

Aunque es importante el registro de los costos de calidad, más importante es poder identificar los problemas de calidad para que los empresarios mexicanos estén en posibilidades de adoptar determinado curso de acción ; para ello, son útiles herramientas como : las gráficas de control de Shewhart, el diagrama de Pareto, y los diagramas de causa-efecto de Ishikawa. No obstante, al final, la evaluación de la calidad de nuestros productos o servicios siempre estará dada por el cliente , por lo que una forma anticipada de darle a conocer el mismo interés y el esfuerzo que está realizando la empresa en pro de su satisfacción es la certificación que se le otorga a la misma , la cual, aunque no es una fe de la calidad , si constata que la empresa ha implantado y documentado un sistema de aseguramiento de la calidad , por ejemplo, el otorgamiento de certificados ISOS (International Organization for Standardization) .

Décimo sexta :

Otra filosofía que las empresas mexicanas deberían adoptar es la del **Benchmarking** considerado como el proceso de búsqueda y adopción de las prácticas que conduzcan a un mejor desempeño . Quizás no se tenga el acceso a la información , máxime si se trata de un competidor , por lo que se puede buscar líderes por áreas en cada campo y/o establecer asociaciones que permitan obtener beneficios mutuos a los involucrados . Posteriormente, una vez determinadas las brechas, fijarse objetivos y metas concretos y lograrlos . Sin embargo, este proceso no deja de ser una copia que relegará a la mayoría de las empresas a un segundo término .

Décima séptima :

La teoría de las restricciones (Tehory Of. Constrains) indudablemente también deberá ser aplicada en las empresas mexicanas , ya que persigue incrementar las utilidades netas mediante el mejoramiento continuo , a través de la eliminación de los llamados “cuellos de botella “ en la organización , eficientando y priorizando las restricciones físicas , y cambiando las restricciones a partir de la indagación lógica del efecto no deseado . Conforme las restricciones originales van siendo superadas , aparecen nuevas restricciones a las que se les aplica el mismo proceso , por lo que se convierte en un proceso de mejora continua .

Décimo Octava :

De igual forma , la Administración de la cadena del valor deberá ser adoptada por los empresarios mexicanos , ya que , les permitirá identificar todas las actividades que generen valor desde el punto de vista del cliente , durante todo el ciclo de vida del producto extendido desde el requerimiento al proveedor , hasta la eliminación o reemplazo del producto por el cliente , constituyéndose en una herramienta de mejora continua – si se decide eliminar las actividades que no generan valor – de planificación y control – al tener la referencia de las actividades relevantes , pudiendo fijarse metas – y de decisión – al mostrar desde un enfoque externo , las oportunidades y amenazas con que cuenta .

La administración de la cadena del valor no puede implementarse si es que no se ha establecido , primeramente, un Sistema de Costeo por Actividades en la empresa .

Décima novena :

Contra lo realizado tradicionalmente por las empresas mexicanas , en la determinación del precio de venta, de acuerdo con las nuevas tendencias del entorno, éste tendrá que ser fijado por el cliente , precio a partir del cual descontemos un margen de utilidad objetivo para llegar al **Costo Objetivo (CO)** , con el que tenemos que producir nuestros productos o prestar nuestro servicio , si es que queremos ser aceptados en el mercado , o más bien, permanecer en él .

Vigésima :

En una época de cambios sustanciales como la que estamos viviendo , la **Reingeniería** parece retomar fuerzas pudiendo ser un buen momento para desarrollarla en las empresas mexicanas , ya que se fundamenta en que nada debe darse por definitivo : (todo objetivo, meta, proceso, recurso, método, procedimiento, política etcétera) debe ser cuestionado para determinar si bajo el entorno actual , y de acuerdo con nuestra misión visión confirmadas o redefinidas, lo que actualmente hacemos es lo correcto o requiere cambios . Se necesitan el convencimiento y apoyo irrestrictos pues , regularmente, se afectan estructuras anquilosadas que se resisten a cambiar , siendo estos – junto con un pobre empoderamiento y liderazgo, falta de motivación, nichos de poder, corrupción , pésima comunicación y retroalimentación, pésima cultura de capacitación etcétera, etcétera – algunos de los problemas en su implantación .

Uno de los principales objetivos de la presente investigación es el de sugerir un modelo de **Diagnóstico Empresarial Integral** que conlleve a un cambio total , tanto en la forma de dirigir una empresa , así como una reestructuración completa de sus sistemas y procedimientos , de su estructura y de sus estrategias .

Vigésima primera :

Conscientes de la importancia de las filosofías antes descritas y su creciente influencia en el ambiente empresarial mexicano , es imprescindible que la Contabilidad Administrativa o de Gestión pueda aprovecharlas para fortalecer sus procesos de análisis , integración y procuración de información para el control , la planificación y la toma de decisiones . El problema ahora es : **¿ Cómo llevar a la práctica todas esas funciones que se le atribuyen a la Contabilidad de Gestión Estratégica de Costos ? ¿ Cómo se pueden visualizar globalmente para no perder de vista los objetivos, las metas, las estrategias, los resultados de las acciones tomadas, ni la evaluación del desempeño ?** Para esto podemos apoyarnos en la **Administración Estratégica** , que nos permite :

1. Definir la Visión , la Misión , los valores fundamentales , así como las metas corporativas .
2. Analizar los ambientes internos y externos . (DEI) .
3. Formular y seleccionar las estrategias a partir de un buen análisis FODA
4. Implementación y seguimiento de la estrategia .

Esta visión ampliada de lo que quiere la empresa , la forma en que se propone lograrlo y los indicadores previstos y de resultados que retroalimenten el proceso administrativo , es lo que, desde nuestro punto de vista, denominaríamos **Contabilidad de Gestión Estratégica e Integral** .

Vigésima segunda :

Los efectos de la globalización siguen creciendo en todos los aspectos de la humanidad por lo que aun las empresas que no tengan pensado competir en otros mercados ya están siendo afectadas . Ante la apertura y los diferentes acuerdos de libre comercio , las empresas exportadoras mexicanas ya no podrán determinar sus precios sólo con base en los costos variables de sus productos , esperando que sus ventas domésticas subsidien las exportaciones , en virtud de que los mexicanos ya no estamos dispuestos a mantener empresas ineficientes , cuando tenemos la alternativa de importar artículos de mayor calidad y menor precio .

La tendencia mundial a formar bloques económicos está propiciando el desarrollo de **ventajas compartidas** – cultura, historia, religión, idioma cercanía geográfica , etcétera – que pueden ser aprovechadas por los países que comparten una región integrada respecto a otro bloque económico ; de ahí que México debería promover la formación de un bloque latinoamericano que cuente con dichas características .

Vigésima tercera :

La adaptación de la empresa mexicana a los cambios vertiginosos , en diversos aspectos , es uno de los problemas actuales a los que ya se está enfrentando , y quien tiene la habilidad de hacerlo , le resulta en una **ventaja competitiva** . Sin embargo, como la mayoría de las empresas lucha por esa adopción , al final ésta ya no le resulta suficiente , **por lo que tiene que ir más allá** . Esto es , ser innovador , provocando el cambio , siendo generadora del mismo , no seguidora . La nueva tendencia de mercadotecnia ya no busca sólo cumplir con los requerimientos del cliente ; sino ofrecer productos y servicios innovadores . No obstante, dichos cambios deben estar focalizados , ya que las empresas , con el deseo de crecer , lo han querido realizar en todas las ramas de la industria a la cual pertenecen y aún más , ocasionando que surjan otras empresas mejores en campos especializados . Por tal motivo , es recomendable un **reposicionamiento** en el sector que puedan destacar .

Vigésima cuarta :

Estamos en una era del conocimiento , en donde éste se convierte en el principal recurso de la empresa que requiere cada vez en mayor medida personas que puedan desenvolverse hábilmente en un ambiente de riesgo , de incertidumbre, sujeto a presiones y cambios continuos ; requiriéndose entonces un aprendizaje constante , es más, una **verdadera gestión del conocimiento** . Esa nueva gestión en la que participan todas las disciplinas , incluyendo, por supuesto, a la **Contabilidad Estratégica Integral** , la cual deberá buscar no sólo el beneficio de la organización , sino de todos los involucrados y de la sociedad en general , actuando con responsabilidad de acuerdo con **principios universales** , con el propósito de ser líder en el mercado pero de manera sustentable .

TERCERA PARTE
ANÁLISIS RELACIONAL DE LA
INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO 5
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS
RESULTADOS DE LA PRESENTE
INVESTIGACIÓN .

Objetivos del capítulo :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- ④ Presentar, en forma resumida , los resultados obtenidos en la presente investigación , mediante al aplicación de los cuestionarios de salida .
- ④ Analizar e interpretar los resultados obtenidos en las encuestas .

CAPÍTULO 5 : PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA PRESENTE INVESTIGACIÓN .

5.1.- Resultados :

Los resultados se agruparon de acuerdo a las siguientes variables :

- Evaluación de Sistema de Control Presupuestal y
- Evaluación de Sistema de Gestión Estratégica de Costos .

A su vez, las variables anteriormente mencionadas se clasificaron en las siguientes sub-variables :

Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :

- Estructura y conocimiento de la empresa .
- Planeación Estratégica .
- Control presupuestal .

Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

- Eficiencia del sistema de costos .
- Gestión estratégica .
- Eficiencia del software .
- Abatimiento de costos .

5.1.1.- Resultados globales por Variable :

5.1.1.1.- Evaluación de Sistema de Control Presupuestal :

Calificación global total :		
170 puntos por empresa por :		
350 Respuestas obtenidas	=	59 500 puntos totales
Resultado Total obtenido :		32 172 puntos

% GLOBAL 54.07

5.1.1.2.- Evaluación de Sistema de Gestión Estratégica de Costos : :

Calificación global total :

243 puntos por empresa por :
350 Respuestas obtenidas = 85 050 puntos totales
Resultado total obtenido 40 905 puntos

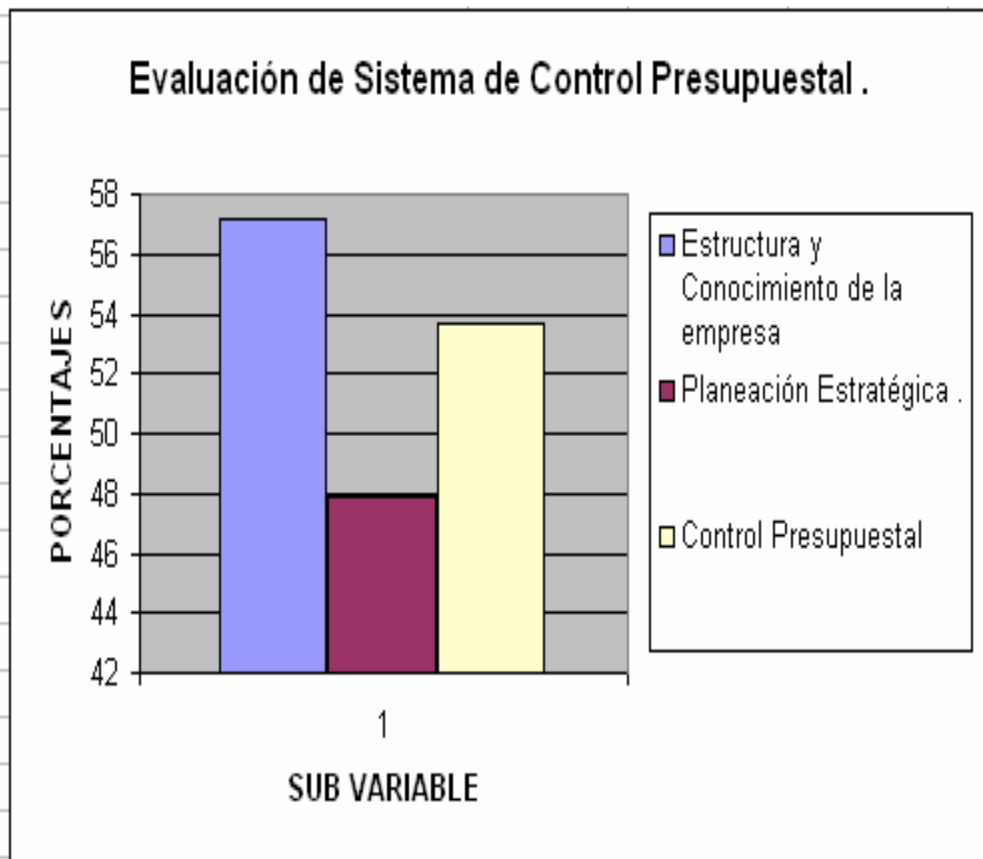
% GLOBAL 48.10

5.1.2.- Resultados por sub-variable :

5.1.2.1.- Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :

- | | |
|--|--------|
| 1. Estructura y conocimiento de la empresa | 57.18% |
| 2. Planeación Estratégica | 47.93% |
| 3. Control Presupuestal | 53.65% |

Gráfica 2 :

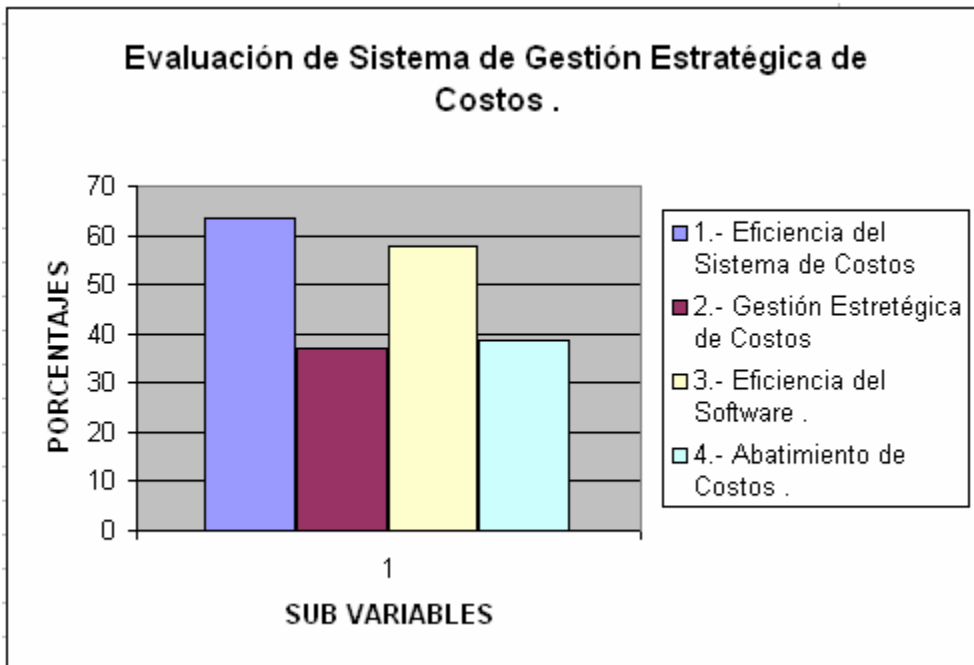


Fuente : Elaboración propia .

5.1.2.2.- Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

1. Eficiencia del Sistema de Costos	63.53%
2. Gestión Estratégica	36.89%
3. Eficiencia del Software	57.62%
4. Abatimiento de Costos	38.53%

Gráfica 3 :



Fuente : Elaboración propia .

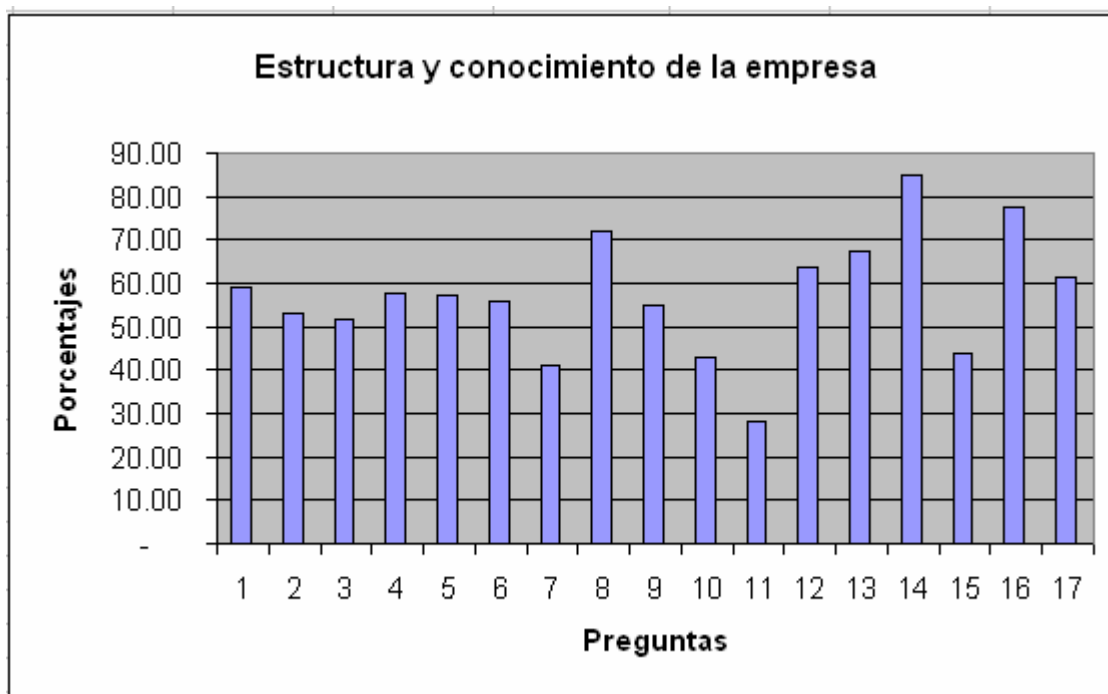
5.1.2.3.- Resultados por pregunta (ITEM) :

Cuadro 19 :

Evaluación de Sistema de Control Presupuestal :				
1.- Estructura y conocimiento de la empresa :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
1	59.09	2.95	3.00	0.709
2	52.97	2.65	3.00	0.726
3	51.49	2.57	3.00	0.749
4	57.60	2.88	3.00	0.622
5	57.20	2.86	3.00	0.557
6	56.00	2.80	3.00	0.448
7	41.14	2.06	2.00	0.521
8	71.94	3.60	4.00	0.567
9	55.14	2.76	3.00	0.625
10	42.74	2.14	2.00	0.697
11	28.17	1.41	1.00	0.691
12	63.60	3.18	3.00	0.655
13	67.26	3.36	3.00	0.589
14	85.14	4.26	4.00	0.612
15	43.94	2.20	2.00	0.842
16	77.37	3.87	4.00	0.722
17	61.31	3.07	3.00	0.680

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 4 :



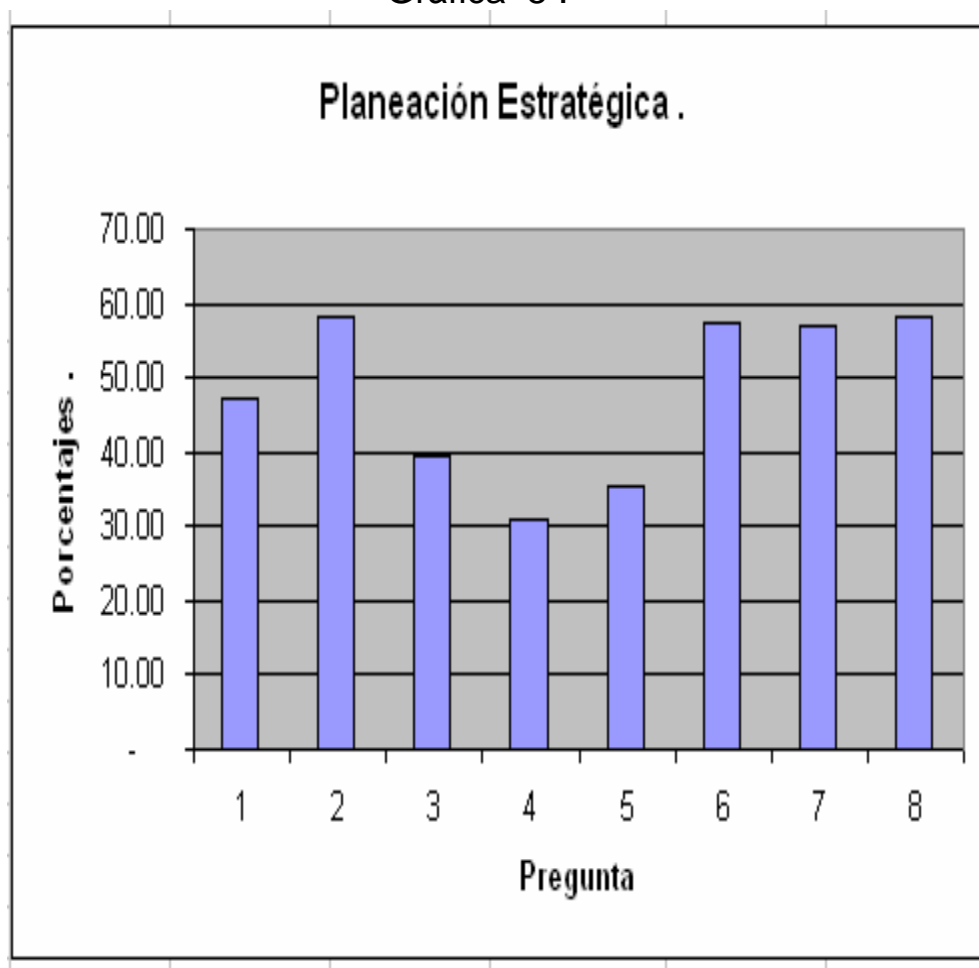
Fuente elaboración propia

Cuadro 20 :

2.- Planeación Estratégica :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
18	47.26	2.36	2.00	0.881
19	58.23	2.91	3.00	0.638
20	39.43	1.97	1.00	0.829
21	30.97	1.55	1.00	0.802
22	35.49	1.77	1.00	1.037
23	57.26	2.86	3.00	0.632
24	56.80	2.84	3.00	0.631
25	58.00	2.90	3.00	0.632

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 5 :



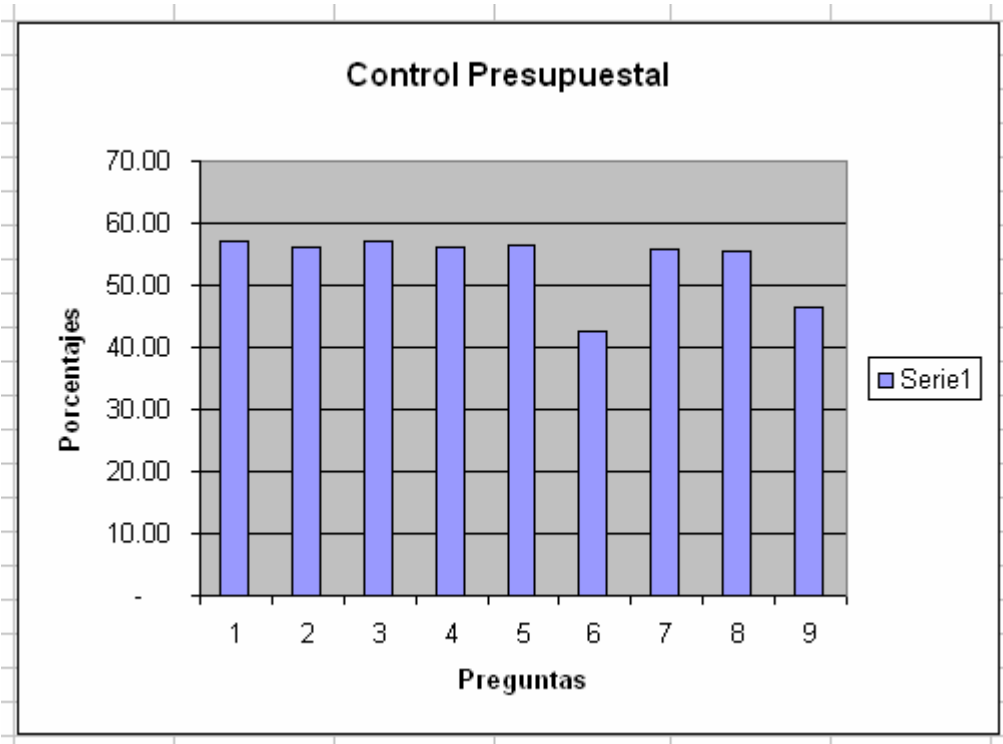
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 21 :

3.- Control Presupuestal :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
26	56.97	2.85	1.00	1.712
27	56.06	2.80	1.00	1.696
28	57.20	2.86	3.00	0.702
29	56.23	2.81	1.00	1.737
30	56.34	2.82	1.00	1.713
31	42.46	2.12	1.00	1.255
32	55.71	2.79	1.00	1.770
33	55.43	2.77	1.00	1.788
34	46.46	2.32	1.00	1.455

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 6 :



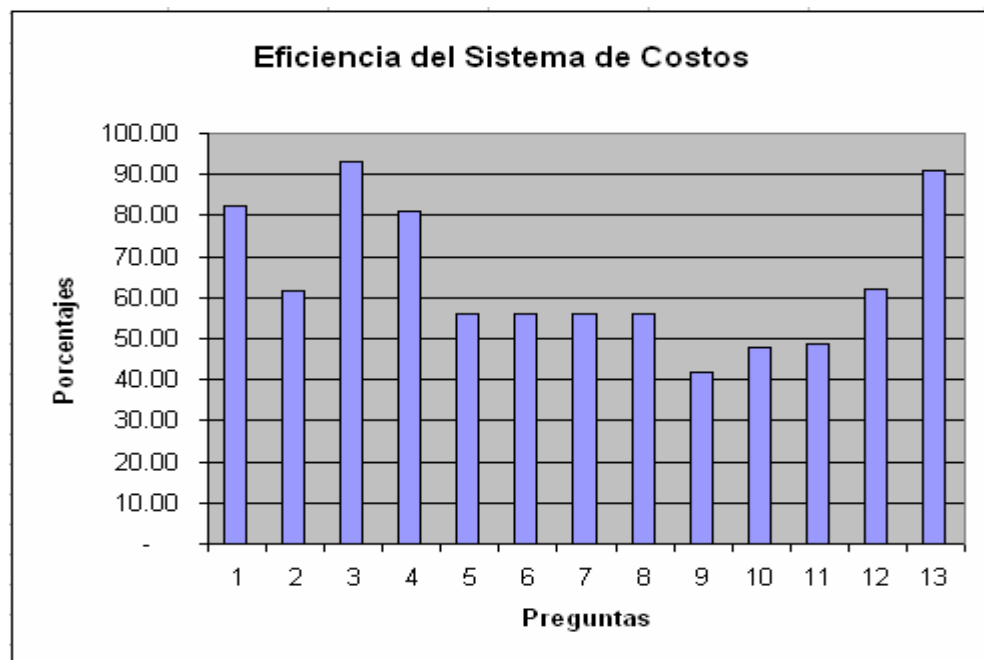
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 22 :

Evaluación de Sistema de Gestión Estratégica de Costos :				
1.-Eficiencia del Sistema de Costos :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
1	82.28	2.47	3.00	1.147
2	61.60	3.08	4.00	1.213
3	93.03	4.65	5.00	0.483
4	80.97	4.05	4.00	0.801
5	55.83	2.79	2.00	1.257
6	56.00	2.80	2.00	1.267
7	55.89	2.79	2.00	1.266
8	56.00	2.80	3.00	1.267
9	41.94	2.10	1.00	1.113
10	48.06	2.40	1.00	1.260
11	48.80	2.44	3.00	1.022
12	62.00	3.10	4.00	1.339
13	90.97	4.55	5.00	0.598

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 7 :



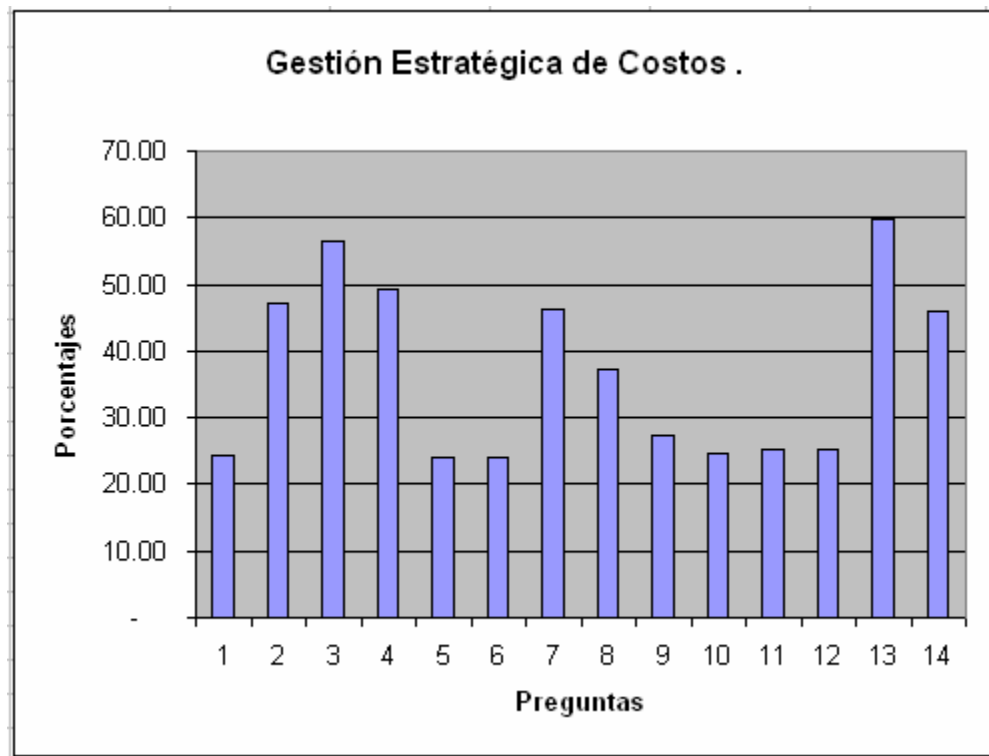
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 23 :

2.-Gestión Estratégica de Costos :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
14	24.46	1.22	1.00	0.573
15	47.26	2.36	2.00	0.788
16	56.46	2.82	4.00	1.191
17	49.26	2.46	2.00	1.139
18	24.17	1.21	1.00	0.561
19	24.11	1.21	1.00	0.559
20	46.29	2.31	2.00	0.775
21	37.26	1.86	2.00	0.725
22	27.43	1.37	1.00	0.718
23	24.69	1.23	1.00	0.644
24	25.26	1.26	1.00	0.615
25	25.26	1.26	1.00	0.610
26	59.77	2.99	3.00	1.018
27	45.83	2.29	2.00	0.819

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 8 :



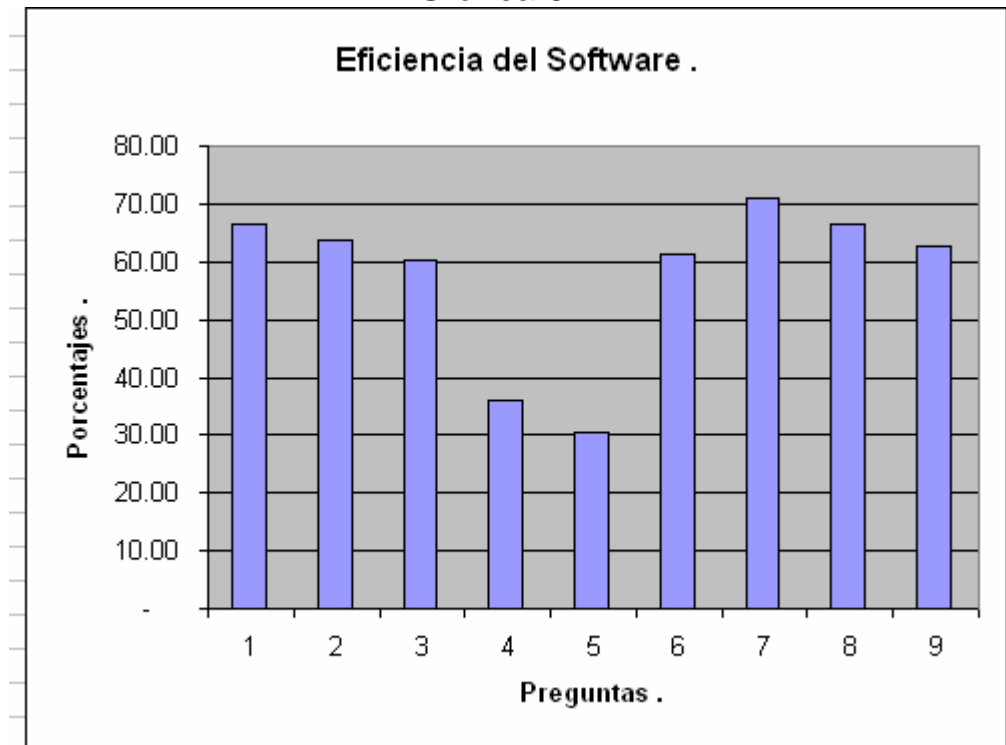
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 24 :

3.-Eficiencia del Software :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
28	66.51	3.33	3.00	0.612
29	63.89	3.19	3.00	0.631
30	60.23	3.01	3.00	0.685
31	35.94	1.80	2.00	0.687
32	30.34	1.52	1.00	0.672
33	61.31	3.07	3.00	0.741
34	70.97	3.55	4.00	0.841
35	66.57	3.33	4.00	0.917
36	62.80	3.14	4.00	1.095

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 9 :



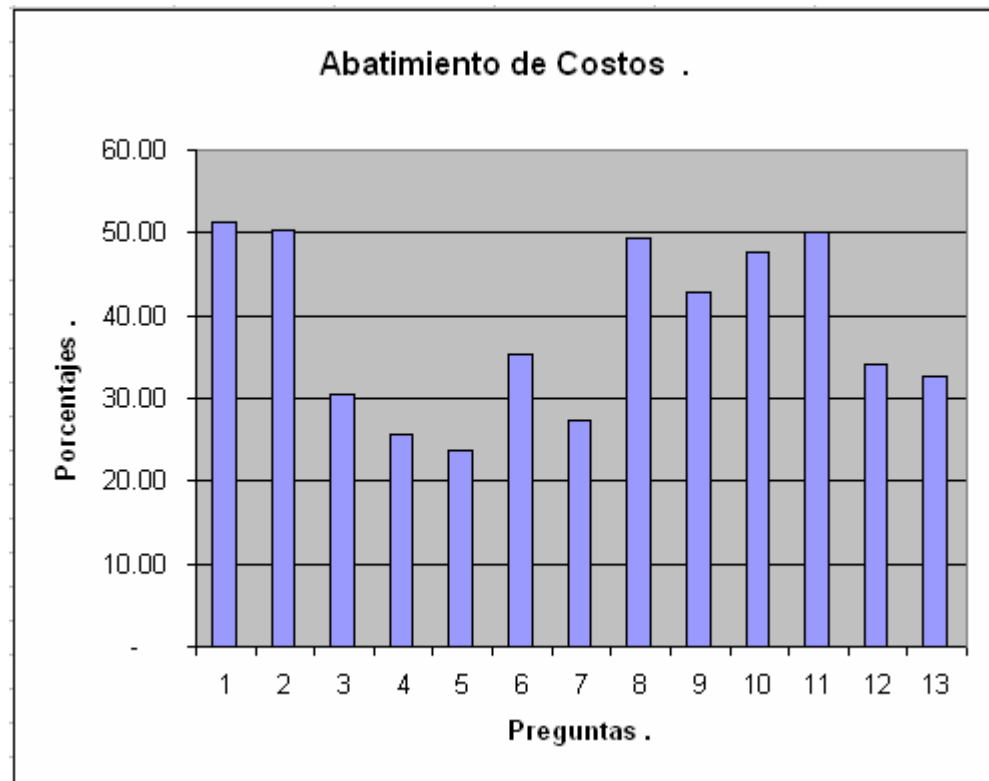
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 25 :

4.- Abatimiento de Costos :				
PREGUNTA	%	MEDIA	MODA	DESV STD
37	51.37	2.57	2.00	0.738
38	50.23	2.51	2.00	0.689
39A	30.46	1.52	1.00	0.692
39B	25.71	1.29	1.00	0.580
39C	23.83	1.19	1.00	0.552
39D	35.37	1.77	1.00	0.854
39E	27.43	1.37	1.00	0.619
39F	49.31	2.47	2.00	1.053
39G	42.86	2.14	1.00	1.217
39H	47.71	2.39	2.00	0.759
40	50.00	2.50	3.00	0.846
41	34.06	1.70	1.00	0.744
42	32.57	1.63	1.00	0.905

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 10 :



Fuente : Elaboración propia .

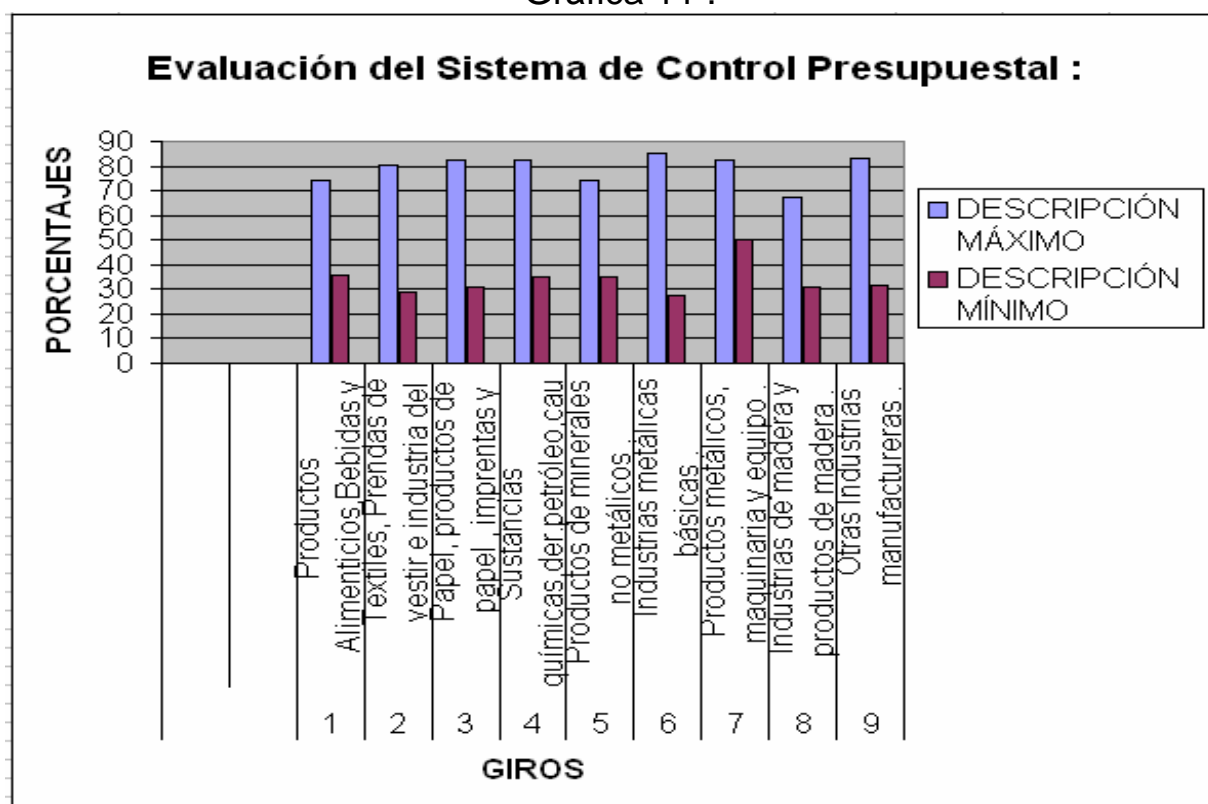
5.1.2.4.- Resultados por giro :

Cuadro 26 :
Evaluación del Sistema de control presupuestal :

GIRO	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJES	
		MÁXIMO	MÍNIMO
1	Productos Alimenticios, Bebidas y Tabaco .	74.12	35.88
2	Textiles, Prendas de vestir e industria del cuero .	80.59	28.82
3	Papel, productos de papel , imprentas y editoriales .	82.35	30.59
4	Sustancias químicas, der. petróleo, caucho e Industria del plástico .	82.35	34.71
5	Productos de minerales no metálicos .	74.12	35.29
6	Industrias metálicas básicas .	85.29	27.65
7	Productos metálicos, maquinaria y equipo .	82.35	50.00
8	Industrias de madera y productos de madera .	67.65	30.59
9	Otras Industrias manufactureras .	82.94	31.76

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas ,
aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 11 :



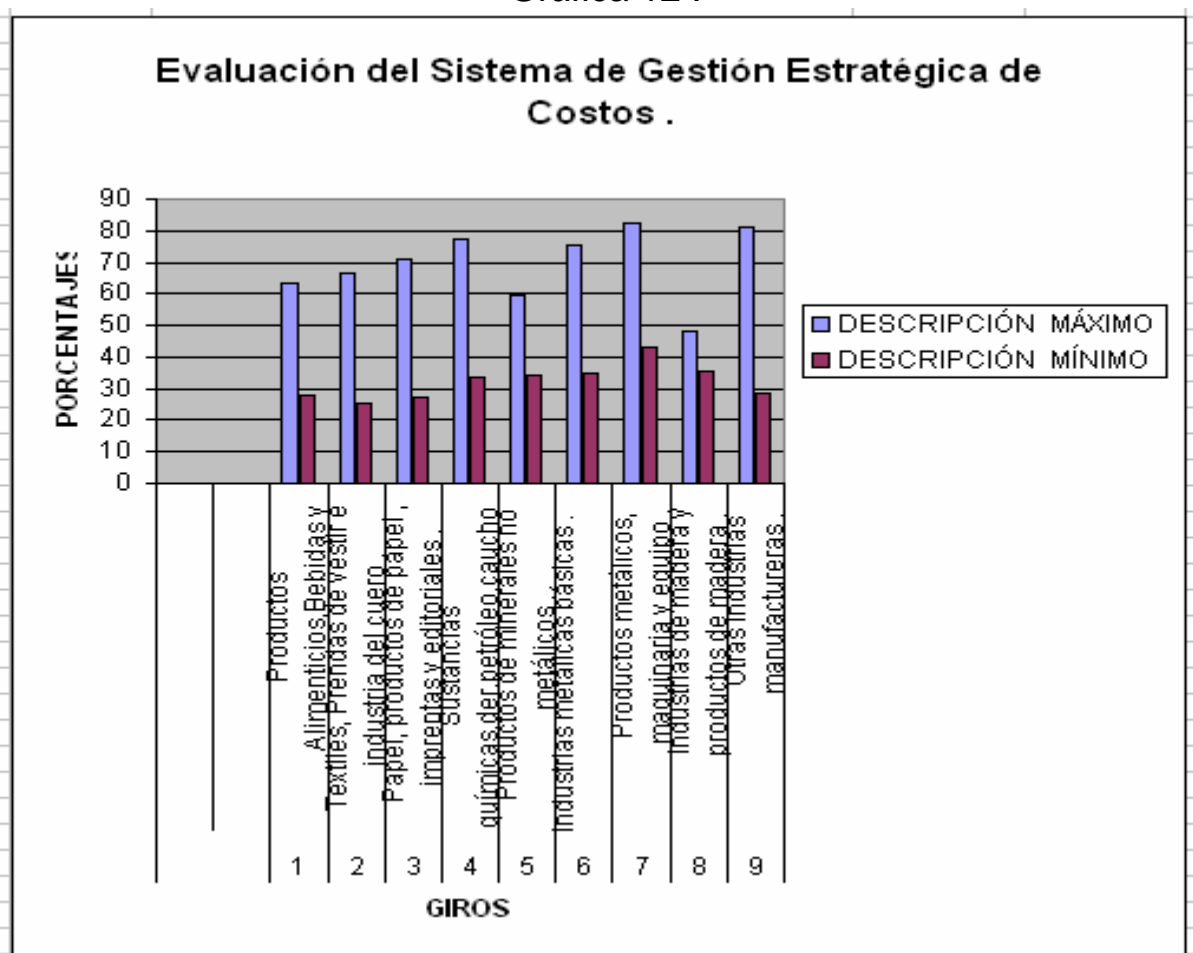
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 27 :
Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

GIRO	DESCRIPCIÓN	PORCENTAJES	
		MÁXIMO	MÍNIMO
1	Productos Alimenticios, Bebidas y Tabaco .	63.37	27.98
2	Textiles, Prendas de vestir e industria del cuero .	66.26	25.51
3	Papel, productos de papel , imprentas y editoriales .	70.78	27.57
4	Sustancias químicas, der. petróleo, caucho e Industria del plástico .	77.37	33.74
5	Productos de minerales no metálicos .	59.67	34.16
6	Industrias metálicas básicas .	75.31	34.98
7	Productos metálicos, maquinaria y equipo .	82.30	42.80
8	Industrias de madera y productos de madera .	48.15	35.39
9	Otras Industrias manufactureras .	81.07	28.40

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 12 :



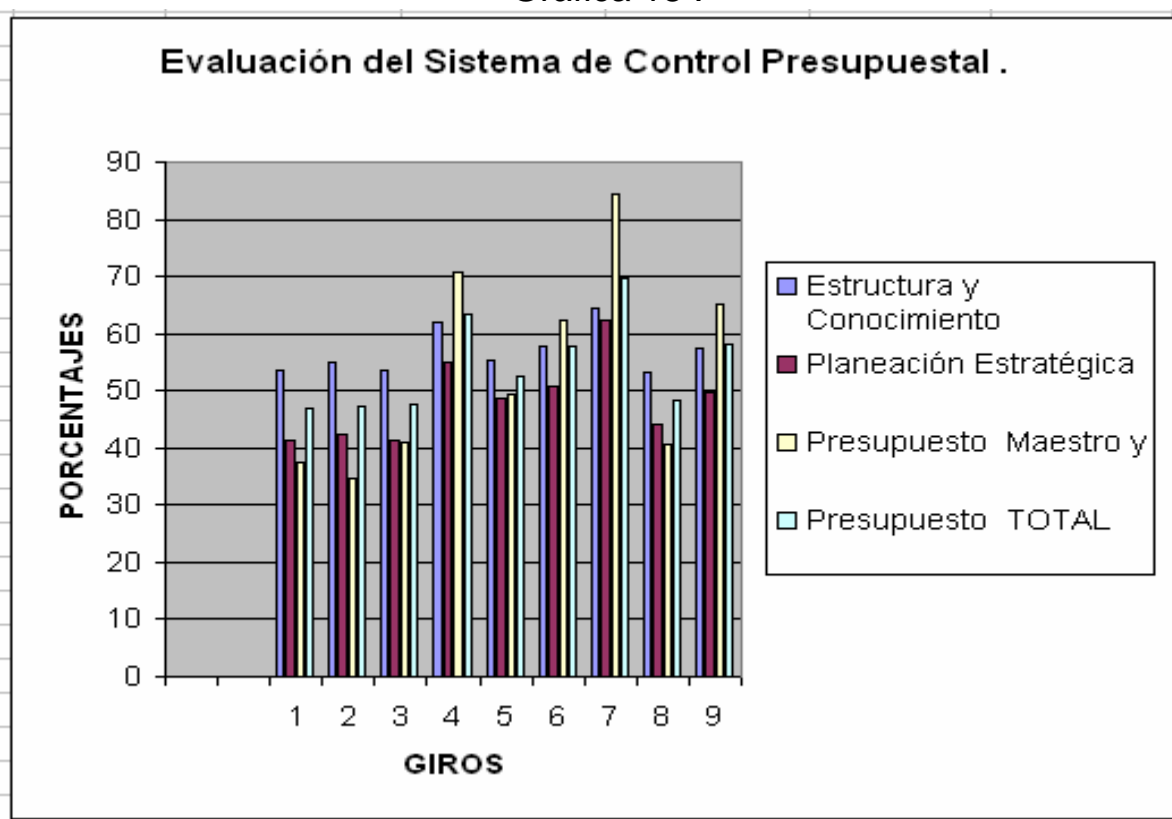
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 28 :
Evaluación del Sistema de Control Presupuestal por sub-variable :

GIRO	DESCRIPCIÓN	Estructura y Conocimiento de la Empresa	Planeación Estratégica	PORCENTAJES	
				Presupuesto Maestro y Control Presupuestal	TOTAL
1	Productos Alimenticios, Bebidas y Tabaco .	53.65	41.38	37.56	46.97
2	Textiles, Prendas de vestir e industria del cuero .	54.96	42.47	34.81	47.21
3	Papel, productos de papel , imprentas y editoriales .	53.43	41.19	40.95	47.73
4	Sustancias químicas, der. petróleo, caucho e Industria del plástico .	62.08	55.11	70.76	63.34
5	Productos de minerales no metálicos .	55.16	48.61	49.38	52.42
6	Industrias metálicas básicas .	57.92	50.93	62.17	57.93
7	Productos metálicos, maquinaria y equipo .	64.51	62.50	84.32	69.84
8	Industrias de madera y productos de madera .	53.33	44.17	40.74	48.24
9	Otras Industrias manufactureras .	57.37	49.84	65.27	58.26

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 13 :



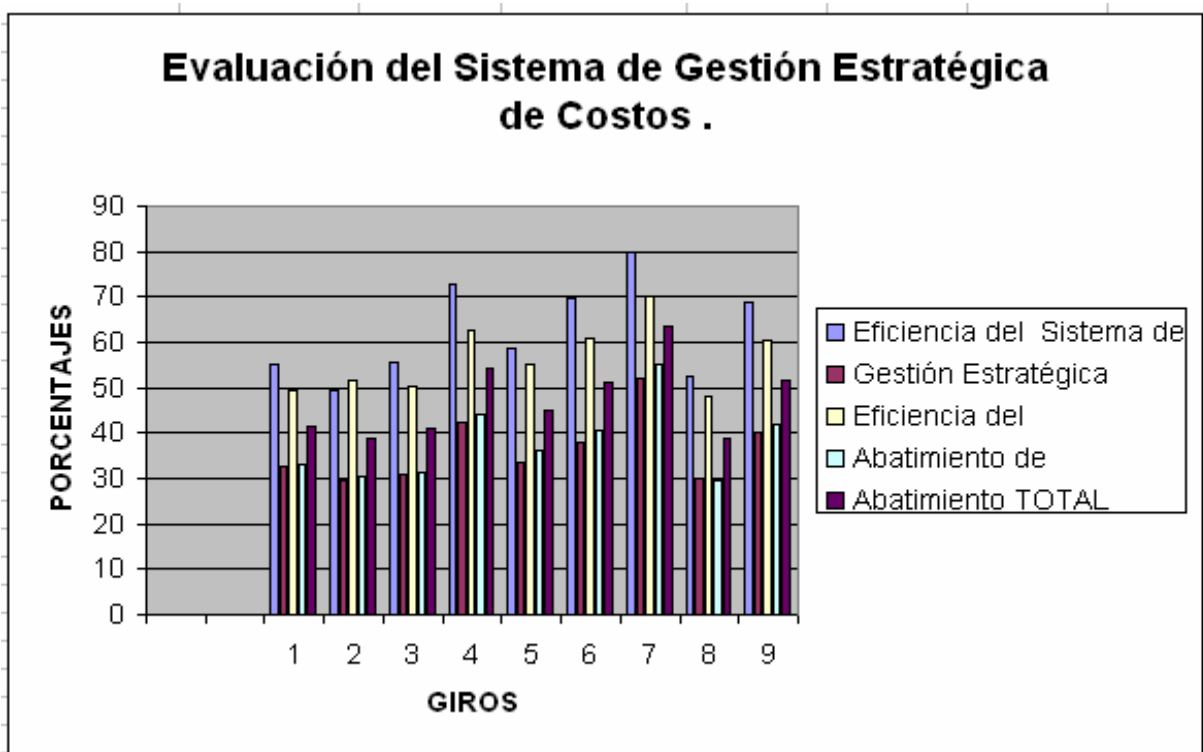
Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 29 :
Evaluación del Sistema de gestión estratégica de costos Sub-variable :

GIRO	DESCRIPCIÓN	Eficiencia del Sistema de Costos	Gestión Estratégica	Eficiencia del Software	PORCENTAJES	
					Abatimiento de Costos	TOTAL
1	Productos Alimenticios, Bebidas y Tabaco .	55.24	32.43	49.44	33.00	41.65
2	Textiles, Prendas de vestir e industria del cuero .	49.25	29.56	51.44	30.61	38.98
3	Papel, productos de papel , imprentas y editoriales .	55.63	30.68	50.37	31.53	41.03
4	Sustancias químicas, der. petróleo, caucho e Industria del plástico .	72.77	42.14	62.63	44.20	54.43
5	Productos de minerales no metálicos .	58.73	33.65	55.31	36.07	44.81
6	Industrias metálicas básicas .	69.84	37.91	60.72	40.75	51.17
7	Productos metálicos, maquinaria y equipo .	80.07	52.14	70.12	55.13	63.51
8	Industrias de madera y productos de madera .	52.38	30.00	48.15	29.49	39.03
9	Otras Industrias manufactureras .	68.94	39.94	60.24	41.91	51.74

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 14 :



Fuente : Elaboración propia .

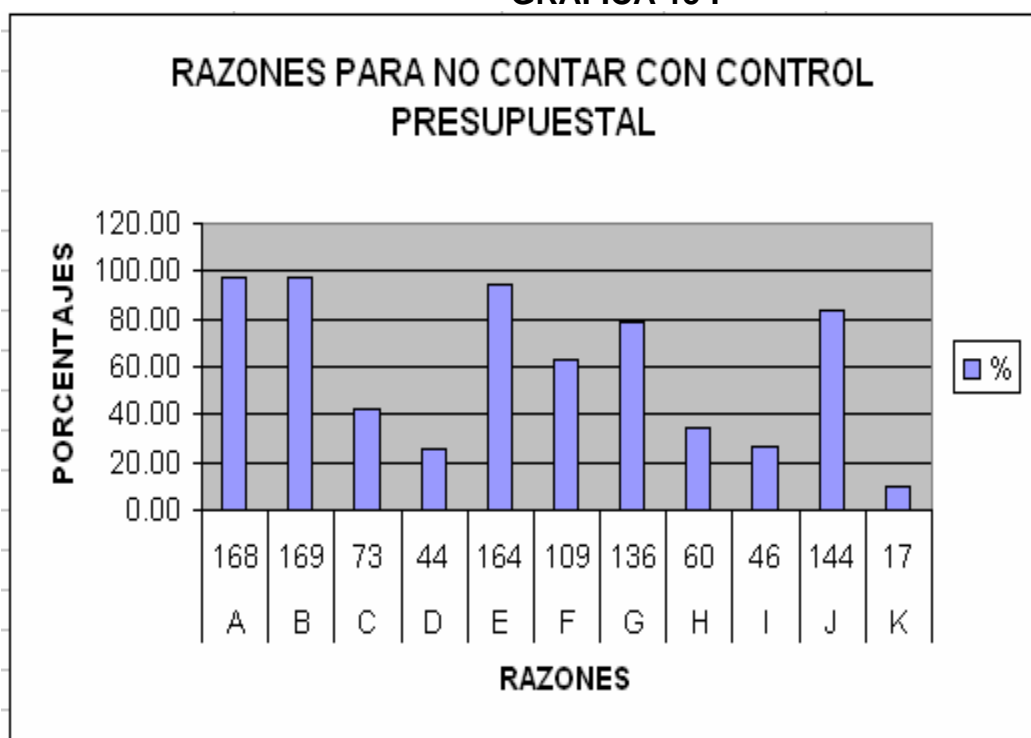
5.1.3.- Razones para no utilizar control presupuestal :

**Cuadro 30 :
Razones para no utilizar control presupuestal**

N.	CAUSA				N.RESPUESTAS	%
A	El futuro es	muy incierto			168	97.11
B	El entorno es	muy cambiante			169	97.69
C	Es una pérdida	de tiempo, dinero	y esfuerzo		73	42.20
D	No se cuenta	con información	estadística	confiable	44	25.43
E	Es un proceso	laborioso y costoso			164	94.80
F	Falta de tiempo,	vivimos al	día .		109	63.01
G	Falta de asesoría	económica y	adecuada .		136	78.61
H	Dificultad para	definir los	objetivos .		60	34.68
I	Dificultad para	definir las	estrategias		46	26.59
J	Falta de	personal	capacitado		144	83.24
K	otras causas				17	9.83

Fuente : Elaboración propia .

GRÁFICA 15 :



Fuente : Elaboración propia .

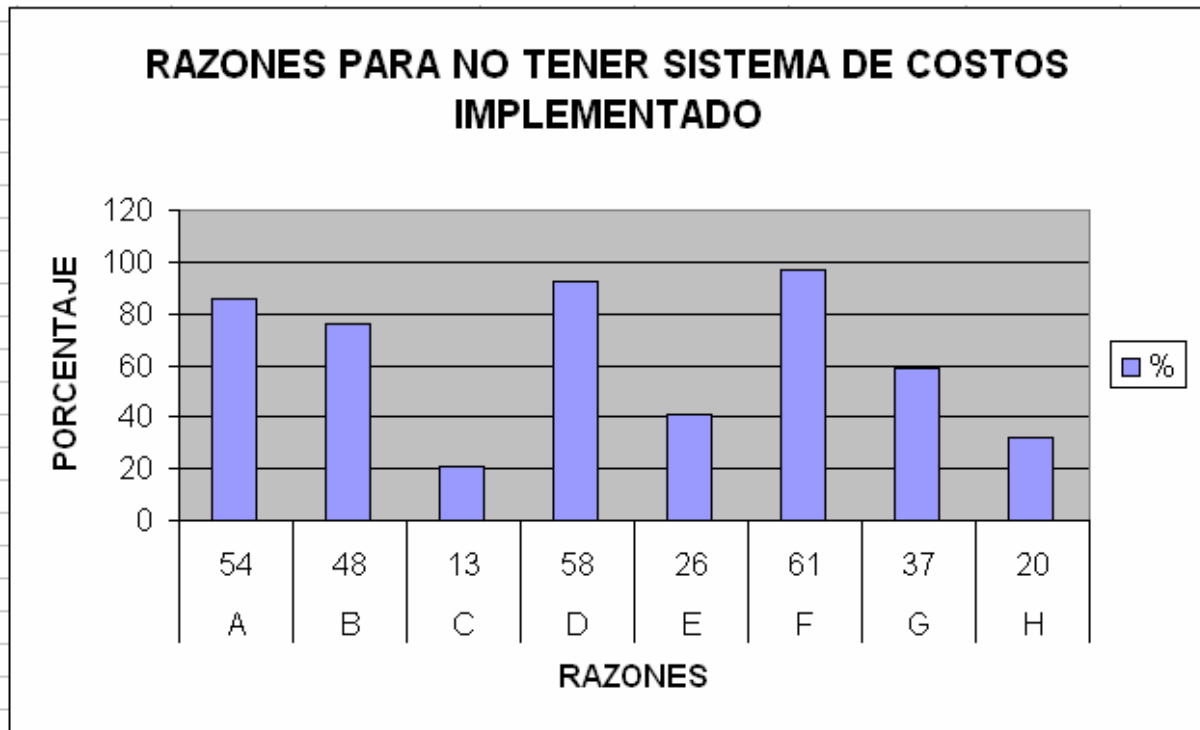
5.1.4.- Razones para no utilizar sistemas de costos :

Cuadro 31 :
Razones para no utilizar sistemas de costos :

	CAUSA	NÚMERO DE RESPUESTAS	%
A	No lo consideramos necesario	54	85.71
B	Es una pérdida de tiempo, dinero y esfuerzo	48	76.19
C	No se cuenta con información estadística confiable	13	20.63
D	Es un proceso laborioso y costoso	58	92.06
E	Falta de tiempo, vivimos al día	26	41.27
F	Falta de asesoría económica y adecuada	61	96.83
G	Falta de personal capacitado	37	58.73
H	Otras causas	20	31.75

Fuente : Elaboración propia .

GRÁFICA 16 :



Fuente : Elaboración propia .

5.1.5.- Resultados de empresas nacionales y subsidiarias de empresas extranjeras :

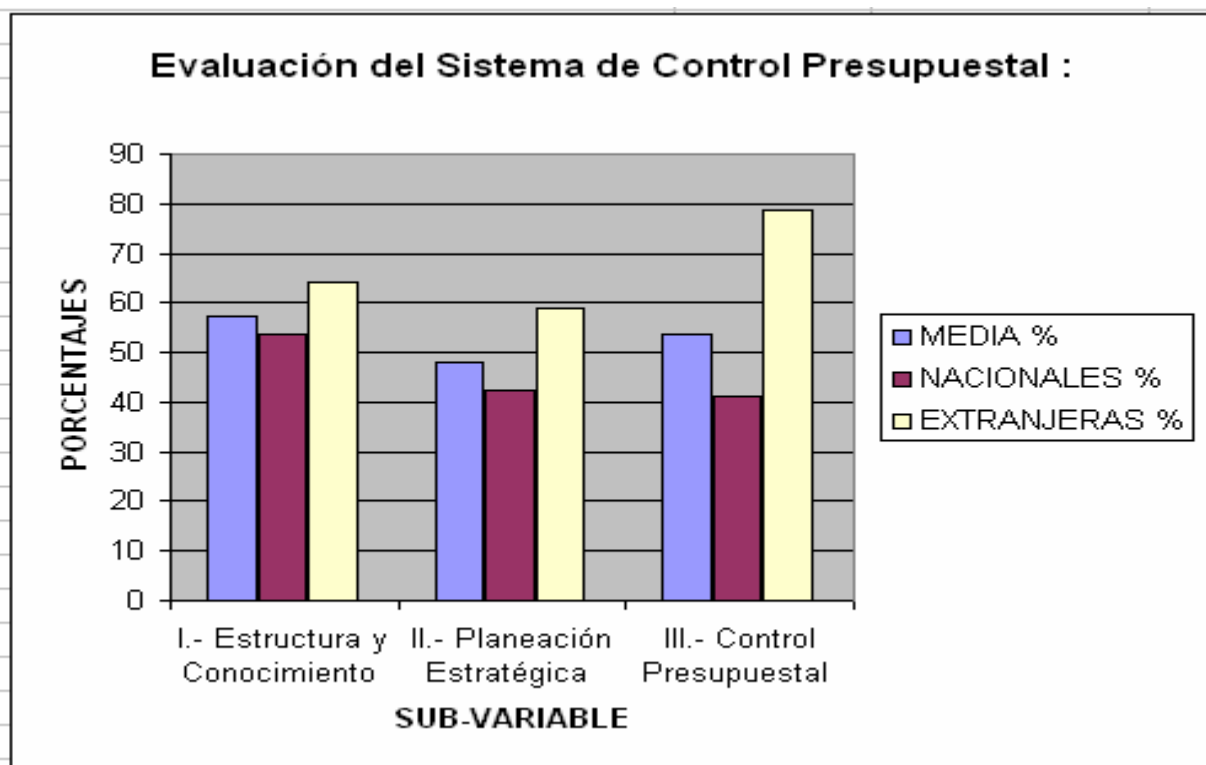
Cuadro 32 :

Resultados de empresas nacionales y subsidiarias de empresas extranjeras :

NACIONALES/EXTRANJERAS			
SUB-VARIABLE	MEDIA	NACIONALES	EXTRANJERAS
	%	%	%
Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :	54.07	47.66	66.83
I.- Estructura y Conocimiento	57.18	53.64	64.23
II.- Planeación Estratégica	47.93	42.35	59.04
III.- Control Presupuestal	53.65	41.09	78.67
Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :	48.10	42.16	59.86
I.- Eficiencia del Sistema de Costos	63.53	55.74	79.04
II.- Gestión Estratégica .	36.89	31.99	46.64
III.- Eficiencia del Software .	57.62	52.37	68.07
IV.- Abatimiento de Costos .	38.53	32.86	49.82

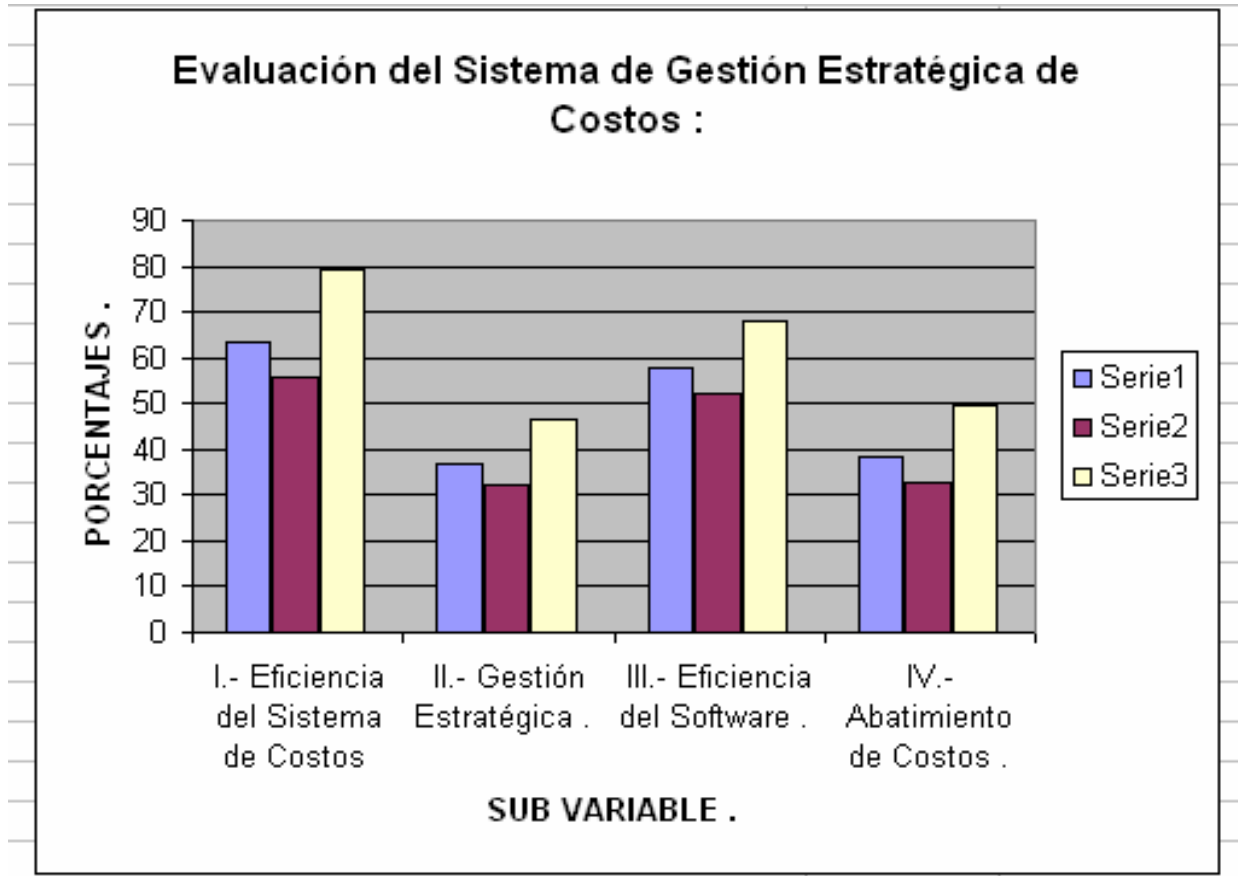
Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas , aplicados en el programa SPSS para Windows .

Gráfica 17 :



Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 18 :



Fuente : Elaboración propia .

5.2.- Análisis e interpretación de los datos :

5.2.1- Resultados globales por variable :

Considerando la siguiente escala de evaluación de resultados :

● EXCELENTE	100%
● MUY BUENO	90%
● BUENO	80%
● REGULAR	70%
● MALO	60%
● PÉSIMO	59% O MENOS .

Se podría concluir para los efectos de este trabajo, que la evaluación global de las respuestas recibidas tanto para la evaluación del Sistema de Control Presupuestal y del Sistema de Gestión Estratégica de Costos fue **pésima y dejó mucho que desear** , con lo que se puede concluir que existe mucho trabajo por desarrollar en estos dos importantes aspectos de la gestión empresarial .

Combinando algunos indicadores tenemos lo siguiente :

I.- Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :

LA MEJOR EMPRESA	85.29%
EMPRESAS GANADORAS	76.15%
RESULTADO GLOBAL	54.07%
EMPRESAS PERDEDORAS	39.65%
LA PEOR EMPRESA	27.65%

Tanto la mejor empresa como la peor pertenecen al giro N.6 que es de Industrias Metálicas Básicas . Lo cual es un indicador de que el giro, en sí, no es un obstáculo para lograr mejores resultados .

II.- Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

LA MEJOR EMPRESA	82.30%
EMPRESAS GANADORAS	75.45%
RESULTADO GLOBAL	48.10%
EMPRESAS PERDEDORAS	29.71%
LA PEOR EMPRESA	25.51%

La mejor empresa pertenece al giro N. 7 que son productos metálicos , maquinaria y equipo ; y la peor empresa pertenece al giro N.2 que es de las industrias Textiles .

5.2.2.- Resultados por Sub-Variable :

5.2.2.1.- Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :

Podría afirmarse para los efectos de la presente investigación , que los resultados obtenidos por sub-variable no presentan un diferencial muy grande con respecto al resultado global . El menor resultado obtenido en la sub-variable de Planeación Estratégica demuestra que en éste factor las empresas de la muestra demostraron mayor debilidad, a pesar de que esta herramienta de gestión inició su utilización en los Estados Unidos de Norteamérica a principios de la década de los 70's.

En nuestro país es aún muy grande el número de empresarios que se resisten a utilizarla por razones de orden práctico más que por desconocimiento del tema .

En algunas entrevistas los empresarios manifestaron que no pretendían distraer flujo de efectivo en la implementación de ningún modelo de planeación estratégica , debido, principalmente , a que había otras prioridades que atender . Sin embargo , para la mayoría de los empresarios y directivos pertenecientes a subsidiarias del extranjero, la planeación estratégica , significaba “ sobrevivir, crecer o morir “ .

En cuanto al Control Presupuestal, 177 empresas encuestadas contestaron no utilizarlo , o sea un 50.57 % del total de la muestra .

En este concepto, es manifiesta la inquietud tanto de directivos y empresarios de empresas nacionales y extranjeras, acerca de la enorme cantidad de tiempo, dinero y esfuerzo que se invierte en el proceso de elaboración del llamado “ Presupuesto Maestro “ y su posterior control . Esta situación ha motivado que una de las finalidades primordiales del presente trabajo, sea, precisamente, el sugerir un “ Modelo de Control Presupuestario “ que simplifique el proceso , incluyendo obviamente, la metodología de la planeación estratégica , o sea, la visión a largo plazo como prioridad .

5.2.2.2.- Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

Las sub-variables de Gestión Estratégica y Abatimiento de Costos resultaron con los porcentajes mas bajos , en virtud , de que ambas están muy relacionadas entre sí , lo cual nos indica que los empresarios , a pesar de , contar con sistemas de costos implementados, aún los siguen utilizando únicamente para efectos de determinación de resultados y valuación de inventarios, tal y como se utilizaban en el siglo antepasado .

Únicamente 63 empresas respondieron no tener implementado ningún sistema de costeo , o sea, únicamente 18 % de la muestra .

Actualmente, las autoridades tributarias de nuestro país han decidido realizar una importante reforma fiscal en el sentido de aprobar el regreso a la “ base del costo de ventas “ para la determinación del resultado fiscal . Esta situación , me parece la más adecuada, desde el punto de vista de “ equidad tributaria” , ya que un impuesto, constitucionalmente hablando, debe gravar la capacidad de una empresa para obtener utilidades y no su “ capacidad de compras “ . Con esta reforma las autoridades también pretenden que las empresas le presten mayor atención a la determinación y control de sus costos .

5.2.2.3.- Resultados por pregunta :

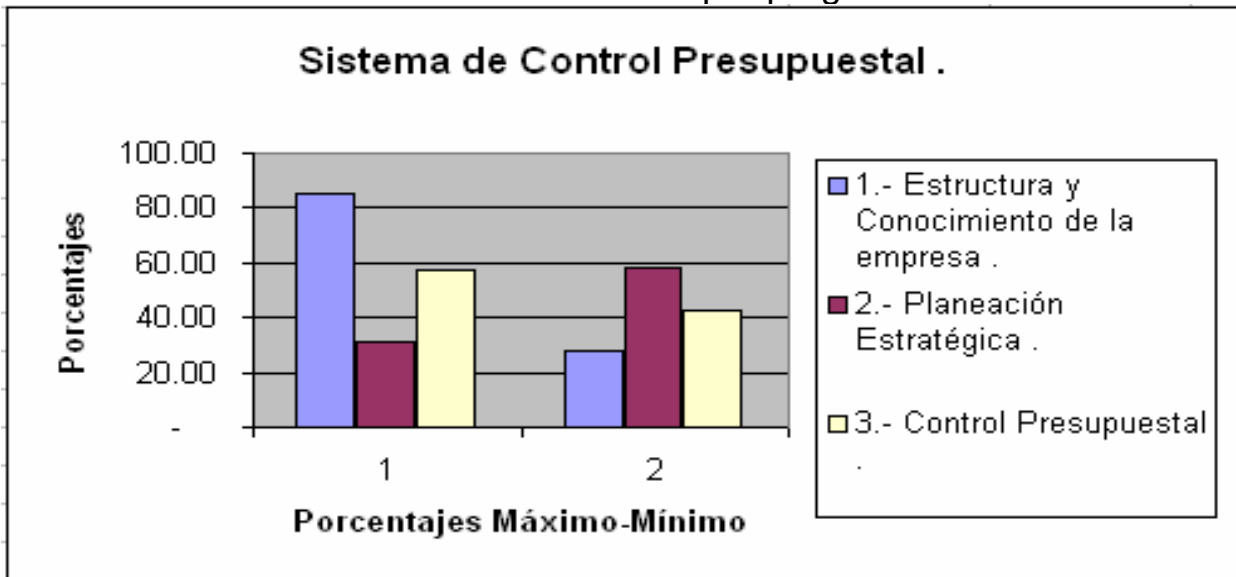
En el siguiente cuadro se presenta el resumen de los resultados por pregunta :

Cuadro 33 :

RESÚMEN DE RESULTADOS POR PREGUNTA :				
VARIABLE : Sistema de Control Presupuestal .				
SUB-VARIABLE	Calificación MÁXIMA		Calificación MÍNIMA	
	Pregunta	%	Pregunta	%
1.- Estructura y Conocimiento de la empresa .	14	85.14	11	28.17
2.- Planeación Estratégica .	19	58.23	21	30.97
3.- Control Presupuestal .	28	57.20	31	42.46
VARIABLE : Sistema de Gestión Estratégica de Costos .				
SUB-VARIABLE				
1.- Eficiencia del Sistema de Costos .	3	93.03	9	41.94
2.- Gestión Estratégica de Costos .	26	59.77	19	24.11
3.- Eficiencia del Software .	34	70.97	32	30.34
4.- Abatimiento de Costos .	37	51.37	39C	23.83

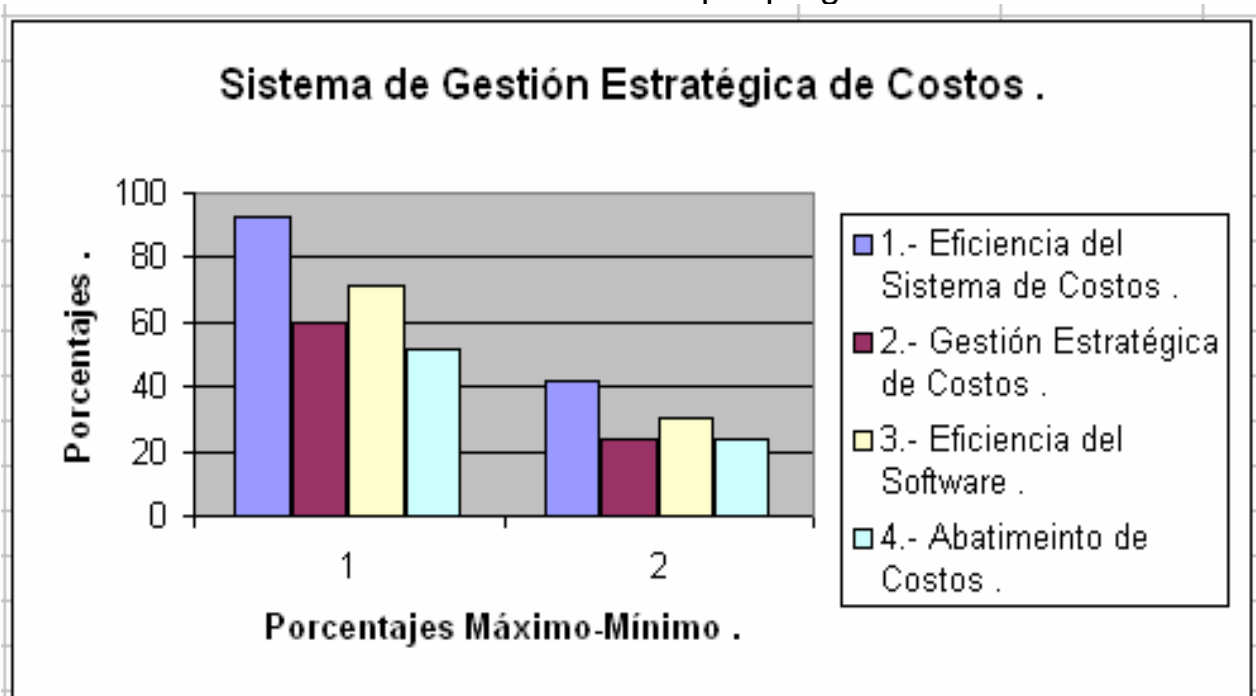
Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 19 :
Resumen de resultados por pregunta .



Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 20 :
Resumen de resultados por pregunta .



Fuente : Elaboración propia .

A continuación, se pretende dar una interpretación práctica de los resultados de las calificaciones por pregunta :

Variable : Evaluación del Sistema de Control presupuestario .

Sub-variable :

1.- Estructura y conocimiento de la empresa .

La mayoría de los empresarios afirmaron elaborar “ cuando menos “ Planes Anuales de Marketing , además de tener un profundo conocimiento del entorno, mercado y sector industrial en que se desenvuelven .

La mayoría de los empresarios encuestados mostraron desconocimiento o desinterés en conocer o aplicar la “ clasificación BCG” (del Boston Consulting Group) de sus principales productos .

La visión de largo plazo de los empresarios obtuvo una calificación del 57.60 % , lo cual nos indica que esa es una de las principales causas por las cuales aun muchos empresarios no aplican la planeación estratégica .

Sub-variable :
2.- Planeación Estratégica :

La mayoría de los empresarios manifestó tener perfectamente bien delimitadas las estrategias de marketing de acuerdo a la visión y misión de sus respectivas empresas . Aunque la evaluación global fue reprobatoria en un 58.23 % .
Por otra parte, la utilización de Indicadores de Gestión adecuados a las necesidades de las empresas derivados de la determinación de factores claves de éxito obtuvo la más baja calificación : 30.97 % .

SUB- variable :
3.- Control Presupuestal :

Este concepto fue el que tuvo el menor diferencial en las calificaciones por pregunta , ya que se situaba entre dos extremos , o se utiliza el control presupuestario o no se utiliza . 58.70 % fue su evaluación máxima , por lo que se refiere a la información estadística de años anteriores y 42.46 % por lo que se refiere a la difusión de los planes de la empresa entre el personal.

Variable : Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

Sub-variable :
1.- Eficiencia del Sistema de Costos :

82 % de las empresas de la muestra declararon tener implementado algún tipo de sistema de costos . Y la gran mayoría (93.03 %) afirmó el elaborar estados de costos de producción y ventas cada mes, en virtud , de que, es bien conocido el hecho de que , cualquier empresa puede elaborar el mencionado estado por diferencias de inventarios aunque no tengan formalmente implementado ningún sistema de costeo .
La evaluación más baja fue la relacionada con el cálculo del punto de equilibrio para los nuevos productos (41.94 %) .

Sub-variable :
2.- Gestión Estratégica de Costos :

Este concepto se encuentra grandemente influenciado por la ausencia de contar con un sistema de gestión estratégica de costos , propiamente dicho, que es , sin lugar a dudas, el costeo por actividades . La base para la implementación de este sistema está sustentada por dos aspectos fundamentales :

● El diagnóstico empresarial integral	43.94%
● La documentación de los procesos	47.26%

Por otro lado, las comparaciones periódicas con los competidores acerca de los porcentajes de crecimientos en ventas , estructura de costos y rentabilidad son cada día más frecuentes (59.77 %) .

Sub-variable :

3.- Eficiencia del Software :

La ausencia de un sistema de costeo para efectos de gestión estratégica, como se mencionó en el párrafo anterior, redundó en las bajas calificaciones obtenidas en los cuestionamientos de la utilización de los sistemas de información para tales efectos como sigue :

- ¿ Cumple el software del sistema con todas las necesidades de información que demanda tanto la contabilidad de costos tradicional como la contabilidad de costos de gestión ? 35.94%
- ¿ El software del sistema de costos de gestión integra los datos de fabricación con los de mercadotecnia y finanzas ? 30.34% .

Sin embargo, los empresarios contestaron en una forma muy optimista con respecto al hecho de que la información generada por sus sistemas informáticos puede utilizarse en forma simultánea en diferentes lugares , de acuerdo a las necesidades específicas de los usuarios : 70.97% . Esta situación demuestra que los avances en las tecnologías de la información no van de la mano con los avances en la utilización de los sistemas administrativos, o sea, en la delimitación exacta de las necesidades de información de las empresas .

Sub-variable :

4.- Abatimiento de Costos :

Lógicamente, la ausencia de un sistema formal de gestión estratégica de costos también afecta, sustancialmente, la elaboración de programas de reducción de costos como sigue :

- Administración de costos del ciclo de vida de los productos 30.46%
- Análisis de la cadena del valor 25.71%
- Costeo por actividades 23.83%

Paradójicamente los empresarios manifestaron, en muchas ocasiones, tener perfectamente identificados sus costos con respecto a : 51.37 %

- Los que se realizan por tradición
- Los que se relacionan con el estatus y las jerarquías
- Los que se generan por actividades duplicadas .
- Los comprometidos en actividades sin valor agregado
- Los generados por burocracias .

Esta pregunta está íntimamente relacionada con la Documentación de Procesos que obtuvo 47.26 % de calificación global .

5.1.2.4- Resultados por giro :

Sistema de Control presupuestal :

Analizando los datos contenidos en el CUADRO N. 14 de la página 44 del presente trabajo , podemos observar que el giro que tiene tanto el porcentaje máximo como el mínimo es el N.6 correspondiente a las empresas metálicas básicas o metal-mecánicas : 85.29% y 27.65% respectivamente.

Algunos empresarios nos manifestaron en las entrevistas “ CARA A CARA “ tener problemas con un “ entorno desfavorable “ en lo que respecta a sus respectivos giros . Por ejemplo, algunos empresarios de la industria textil se quejaron de un entorno totalmente desfavorable en cuanto a su giro por el problema del contrabando y libre entrada de prendas de origen asiático ; sin embargo, dentro de este mismo giro , un empresario me manifestó abiertamente , el hecho de que , absolutamente todos los giros atraviesan por los mismos problemas, sin embargo , es obligación del empresario el estar preparado para enfrentarlos con anticipación . El problema del empresario mexicano , mencionó, es de que nunca se anticipa porque no planea y no planea porque ni ellos mismos saben lo que quieren de sus vidas y si no saben lo que quieren de sus vidas , ¿ cómo van a poder definir el destino de sus incipientes organizaciones ?

Sin lugar a dudas, y como lo demostraremos posteriormente, aquellas empresas que obtuvieron mejores calificaciones en cuanto a cultura de planeación se refiere , están en mejores condiciones de enfrentar cualesquier crisis que se les presente .

Sistema de Gestión Estratégica de Costos :

La empresa ganadora en cuanto a la evaluación de la gestión estratégica de costos pertenece al giro número 7 correspondiente a las industrias de productos metálicos , maquinaria y equipo : 82.30%

La empresa con la calificación más baja pertenece al giro de las industrias textiles : 25.51%, que, coincidentemente, muchos empresarios entrevistados de este giro manifestaron su malestar con el gobierno por lo que respecta a la ausencia clara de políticas económicas que coadyuven a reducir el contrabando de prendas asiáticas, así como políticas fiscales adecuadas y la implementación de las reformas estructurales necesarias que ayuden a reducir los costos de los insumos primarios y de los transportes . Sin embargo, estos empresarios , en su mayoría , fueron los que se mostraron más renuentes para invertir en la implementación de sistemas de planeación y gestión estratégica de costos .

5.2.3.- Razones para no utilizar control presupuestal :

Las calificaciones obtenidas con respecto a las preguntas relacionadas con la planeación a largo plazo fueron las siguientes:

PREGUNTA :	CALIFICACIÓN :
4.- ¿ Existe una visión en común acerca del futuro deseado para la empresa para los próximos 3 o 5 años por parte del Director General y los principales Ejecutivos ?	57.60%
24.- ¿ Se encuentran perfectamente definidos los proyectos de inversión a largo, mediano y corto plazo ?	56.80%
25. ¿ Se elabora un Plan Estratégico para los próximos 3 o 5 años ?	58.00%

Estas calificaciones , aunque son reprobatorias, son superiores a la media global de la evaluación del sistema de control presupuestal (54.07%) de la muestra de 350 empresas participantes, lo que nos indica que, a pesar de la incertidumbre del futuro y lo cambiante del entorno, existe una conciencia en los empresarios acerca de que necesitan tener un horizonte mas de largo plazo en la planificación de sus negocios .

En cuanto a las principales causas o razones expuestas por los empresarios que no utilizan el control presupuestario en sus empresas figuran las siguientes :

• Entorno muy cambiante	97.69%
• Incertidumbre en el futuro	97.11%
• Proceso laborioso y costoso	94.80%
• Falta de personal capacitado	83.24%
• Falta de asesoría económica y adecuada	78.61%

En cuanto al proceso laborioso y costoso del control presupuestario, es uno de los objetivos del presente trabajo, el proponer un modelo práctico de control presupuestario que utilice las bondades de un modelo adecuado de planificación estratégica .

5.2.4.- Razones para no utilizar sistemas de costos :

De las pocas empresas de la muestra (63) que respondieron no contar con ningún sistema de costos implementado , arguyeron las siguientes razones :

• Falta de asesoría económica y adecuada	96.83%
• Proceso laborioso y costoso	92.06%
• No lo consideran necesario	85.71%
• Es una pérdida de tiempo , dinero y esfuerzo	76.19%

De las 63 empresas que contestaron no tener ningún sistema de costeo implementado, 42 pertenecieron al giro textil , de las cuales 12 de ellas respondieron no tener interés en contar con ningún sistema formal de costeo, ya que el conocimiento de los costos unitarios de los productos es propiedad exclusiva del o de los propietarios . Y las 30 restantes respondieron que el sistema contable únicamente era utilizado para el pago de los impuestos ,

Por lo que respecta a la exclusividad en el uso de la información de costos, esta es a todas luces, un pensamiento movido por la injusticia y la avaricia, ya que para estos empresarios, el que el personal conozca los datos de los costos reales de los productos los podría llevar a concluir que la empresa les está escatimando el pago de lo que les corresponde por reparto de utilidades .

Por lo que respecta al uso limitado de los sistemas contables, se podría deducir , para los efectos de la presente investigación, que se trata más que nada de un “ ahorro mal entendido “ por parte de estos empresarios , que a la postre , les va a acarrear mayores problemas , que en algunos casos, como está demostrado, los puede llevar , incluso , a la quiebra o a la reducción drástica de sus operaciones .

En lo que respecta a la ausencia manifiesta de una asesoría económica y adecuada . Esta situación a sido grandemente propiciada por nuestras brillantes autoridades fiscales, ya que con su “ obsoleto y complicado sistema tributario “ , han encauzado el esfuerzo de la mayoría de las firmas de contaduría pública hacia la “ asesoría de índole fiscal “ en lugar de la asesoría estratégica para el sano desarrollo de las empresas . Aunado a lo anteriormente mencionado, los pocos bufetes realmente capaces para implementar sistemas eficaces de gestión estratégica de costos cobran honorarios prohibitivos para las empresas medianas .

En cuanto a que es un proceso costoso y laborioso, todo depende de la complejidad en la operación y los procesos de la empresa, además, en la actualidad, existen demasiadas herramientas informáticas para implementar un sistema práctico y adecuado, todo es cuestión de contratar, o en su caso, querer capacitar al personal adecuado y remunerarlo convenientemente. Pero mientras el empresario siga hundido en sus paradigmas de desconfianza y avaricia al no querer capacitar y remunerar adecuadamente a sus colaboradores, poco o nada se podrá lograr al respecto . Los empresarios que si lo han hecho han demostrado con “ otros resultados “ sus decisiones .

5.2.5.- Resultados Empresas Nacionales y Subsidiarias de Empresas Extranjeras :

Del total de la muestra de 350 empresas que respondieron los cuestionario, 233 fueron empresas nacionales y 117 fueron subsidiarias de empresas extranjeras . Tomando en consideración los datos contenidos en el Cuadro n. 32 de la página 189 del presente trabajo, tenemos que existe un diferencial de 19.17% y 17.70% por lo que se refiere a la evaluación de los sistemas de control presupuestal y de gestión estratégica de costos respectivamente . Esto significa que las empresa extranjeras son más eficientes y eficaces que las nacionales en un 40.22% y 41.98% respectivamente .

En cuanto a la variable de la evaluación del sistema de control presupuestal dentro de sus diferentes sub-variables, fue la del control presupuestad la que observó la mayor diferencia (37.58 %), y esto está influenciado por el hecho de que para las empresas extranjeras es obligatorio, por parte de sus oficinas corporativas, la utilización de esta herramienta de control. Aunque para muchas de ellas , ya está fuera de época este tipo de control administrativo, resultándoles , en muchos caso, costoso, impráctico y laborioso .

El concepto que observó el menor diferencial fue el relativo a la estructura y conocimiento de la empresa (10.59 %) , en la que tanto empresarios de compañías nacionales y extranjeras manifestaron tener un profundo conocimiento del mercado y los procesos de sus negocios .

En cuanto a la variable de la evaluación del sistema de gestión estratégica de costos dentro de sus diferentes sub-variables fue la de la eficiencia del sistema de costos la que obtuvo el mayor diferencial (23.30 %) motivado, principalmente, por las empresas que no llevan ningún sistema de costos , que fueron 61 nacionales y únicamente 2 empresas extranjeras . El menor diferencial fue el correspondiente a la gestión estratégica de costos (14.65%), ya que tanto las empresas nacionales como las extranjeras, aún no se encuentran muy convencidas de las ventajas que les representaría contar con un sistema de costeo basado en las actividades.

El hecho de que los empresarios y directivos de las compañías extranjeras, por lo general, estén más conscientes de la necesidad de contar con herramientas adecuadas de planeación y gestión estratégica de costos , es por el simple hecho de que sus jefes corporativos así se los exigen .

Para los efectos del presente trabajo, los resultados comparativos entre empresas nacionales y extranjeras , nos hacen reflexionar acerca del hecho de que son, precisamente, las empresas manufacturaras nacionales medianas las que necesitan de la ayuda y asesoría necesarias a fin de que puedan implementar sistemas adecuados de planeación y gestión estratégica de costos en sus organizaciones .

Desgraciadamente, la mayoría de las firmas medianas y pequeñas de contaduría pública siguen empeñadas y obsesionadas con el “ paradigma fiscal “ , en lugar de diversificar sus servicios en aras de la modernidad y el beneficio de la nación .

Este panorama propicia una gran oportunidad para las instituciones educativas de abrir mayores espacios a la vinculación con los sectores productivos en una forma más pro-activa y con una visión más empresarial que burocrática.

5.2.6.- Correlación de variables :

De la muestra de 209 empresas que proporcionaron información sobre sus variables financieras, se obtuvieron los siguientes resultados con respecto al coeficiente de Pearson , según se puede apreciar en el siguiente cuadro :

Cuadro 34 :

CORRELACIÓN DE VARIABLES				
VARIABLES INDEPENDIENTES .O CAUSALES- CAUSAS .	VARIABLES DEPENDIENTES O CONSECUENTES -EFECTOS .	r	r²	%
1.- Deficiente utilización de un Sistema de Gestión Estratégica de costos .	Baja rentabilidad :			
	1.- % de incremento en Ventas netas en un período de 2 años .	0.41620712	0.17322837	41.62
	2.- % de incremento en utilidades netas en un período de 2 años .	0.45526966	0.20727046	45.53
	3.- Facturación /per cápita .	0.47040479	0.22128067	47.04
1.- Deficiente utilización de un Sistema de Control Presupuestal .	Baja rentabilidad :			
	1.- % de incremento en Ventas netas en un período de 2 años .	0.38608949	0.14906509	38.61
	2.- % de incremento en utilidades netas en un período de 2 años .	0.42985046	0.18477142	42.98
	3.- Facturación /per cápita .	0.43129334	0.18601395	43.13

Fuente : Elaboración propia con los datos obtenidos de las encuestas de las 209 empresas que proporcionaron información sobre sus variables financieras, aplicados en el programa SPSS para Windows .

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, la correlación entre las variables es un poco inferior a la correlación positiva media de 0.50 .

Esto nos indicaría por ejemplo , en el caso del Sistema de control Presupuestal , que si una empresa que hubiera obtenido una calificación de , por ejemplo, 31.11% pudiera elevar su calificación en un 100 % , o sea a 62.22 % , obtendría los siguientes porcentajes de incrementos en :

- Ventas : 38.61 % en un período de 2 años .
- Utilidad neta : 42.98 % en un período de 2 años .
- Facturación per/cápita : 43.13 % en un período de 2 años .

De las 209 empresas que proporcionaron información financiera, para los efectos de la presente investigación, se seleccionó una muestra de 20 empresas con las mejores calificaciones en cuanto a su cultura de gestión estratégica de costos Y control presupuestal , así como una muestra de 20 empresas con los resultados más bajos , y de estas muestras se obtuvo el promedio de sus resultados financieros , los cuales se pasaron al cuadro n. 35 .

De la base de datos que contiene la información financiera de las 209 empresas, se obtuvieron sus resultados promedios, los cuales se presentan en el cuadro n.35 como los datos de la MEDIA . Los resultados mostrados hablan por sí solos .

La distribución de la muestra de empresas perdedoras y ganadoras por giro es el siguiente :

Empresas ganadoras :

Giro	N. de empresas
3	2
4	9
6	1
7	4
9	4
TOTAL	20

De la muestra de empresas ganadoras, únicamente hay dos empresas nacionales pertenecientes a los giros 7 y 9 respectivamente .

Empresas perdedoras :

Giro	N. de empresas
1	2
2	12
3	5
9	1
TOTAL	20

Todas las empresas perdedoras de la muestra son nacionales .

Los resultados arriba mostrados permiten hacer la siguiente reflexión :

¿ Por qué México depende tanto de la inversión extranjera para tener empresas exitosas ?.

Desafortunadamente, es un hecho de que México siempre ha sido dependiente tanto de la inversión como de la tecnología extranjera. Y esta tecnología incluye también la de índole administrativa en todos sus campos.

A pesar de este hecho tan conocido en la historia, las autoridades siguen haciendo “recortes “al presupuesto destinado a investigación y desarrollo para reorientarlo, según ellos , a aspectos de mayor prioridad como es el destinado para efectos asistenciales . No es un objetivo de la presente investigación analizar las causas de este fenómeno ; sin embargo , es necesario mencionarlo , a fin de que surja una “ inquietud “ para formalizar una posterior investigación al respecto .

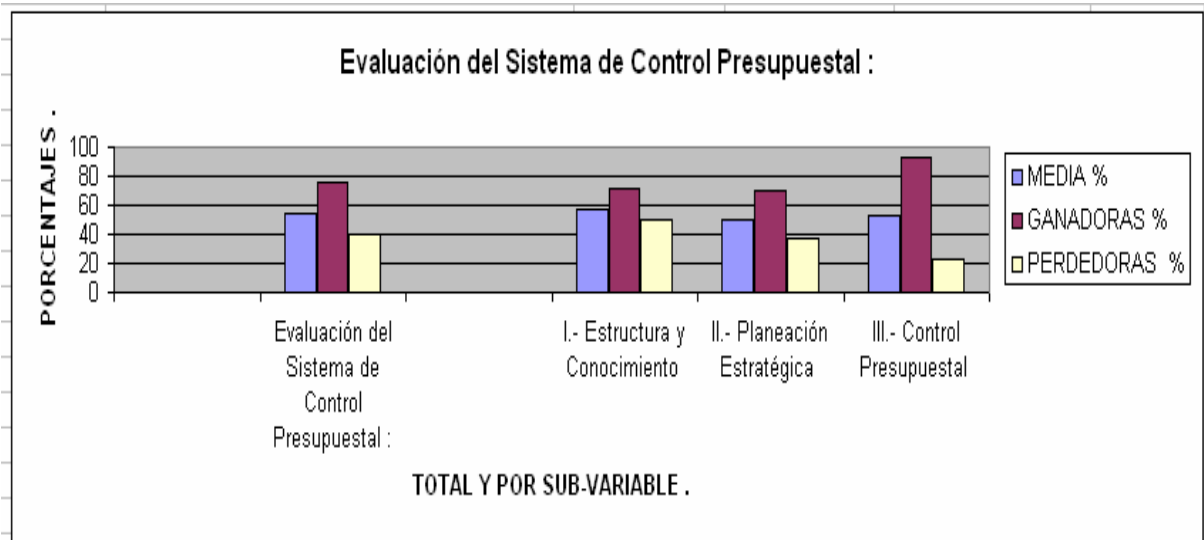
Sin embargo, no toda la problemática involucrada en el contexto administrativo es atribuible a la tecnología. Las bajas calificaciones obtenidas por las empresas nacionales no se deben únicamente a la “ausencia de tecnología de tipo administrativo “; sino mas bien, son otros factores los que provocan el desinterés por utilizar sistemas formales de planeación y de gestión estratégica de costos; los cuales entran en el contexto de las disciplinas relacionadas con el ser humano .

**Cuadro 35 :
Análisis comparativo de empresas ganadoras y perdedoras :**

CONCEPTO	MEDIA	GANADORAS	PERDEDORAS
	%	%	%
Evaluación del Sistema de Control Presupuestal :	54.34	76.15	39.65
I.- Estructura y Conocimiento	57.04	70.76	49.47
II.- Planeación Estratégica	49.47	69.38	37.13
III.- Control Presupuestal	53.55	92.33	23.33
Evaluación del Sistema de Gestión Estratégica de Costos :	48.31	75.45	29.71
I.- Eficiencia del Sistema de Costos	63.83	91.98	32.94
II.- Gestión Estratégica .	37.33	66.50	22.79
III.- Eficiencia del Software .	57.54	78.78	43.22
IV.- Abatimiento de Costos .	38.68	66.77	24.69
VARIABLES FINANCIERAS :			
1.- Ingreso /Per-Cápita (miles de pesos)	\$ 1,108	\$ 4,540	\$ 228
% Promedio de Incremento en VTAS	25.39	57.17	18.91
% Promedio de Incremento en UTILIDAD NETA	26.73	89.80	2.45

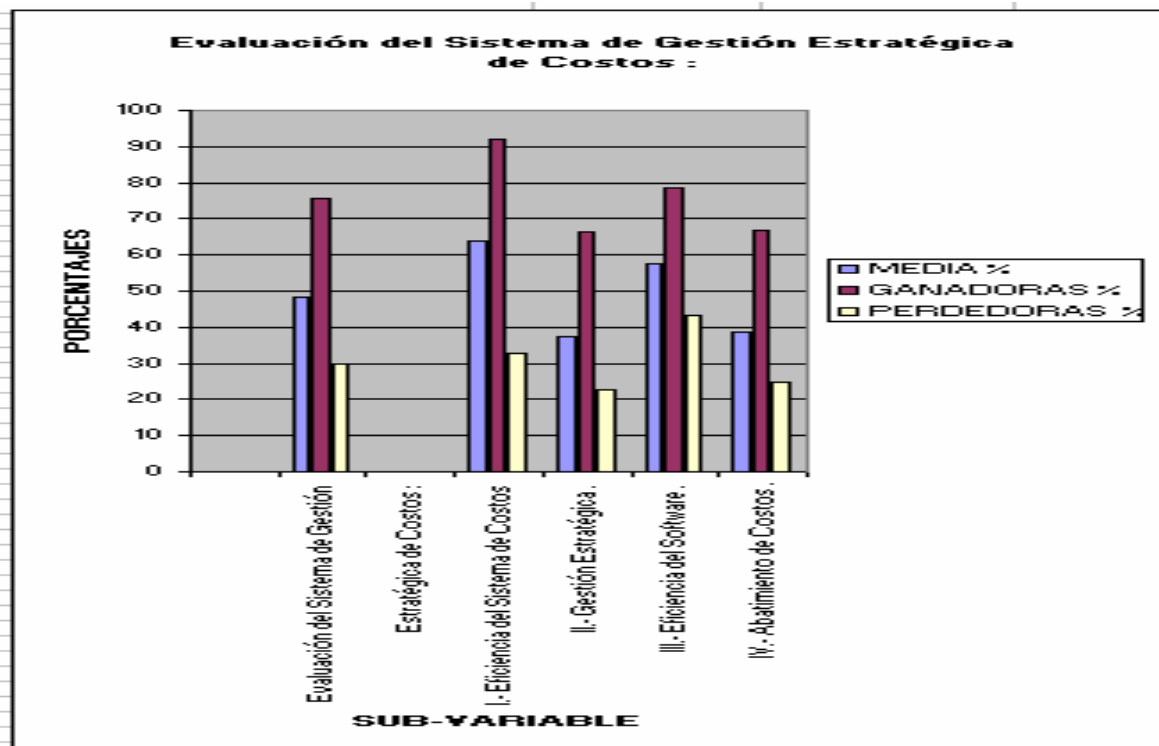
Fuente : Elaboración propia con base en los datos de la muestra de 20 empresas ganadoras y 20 empresas perdedoras, del programa SPSS para Windows .

Gráfica 21 :



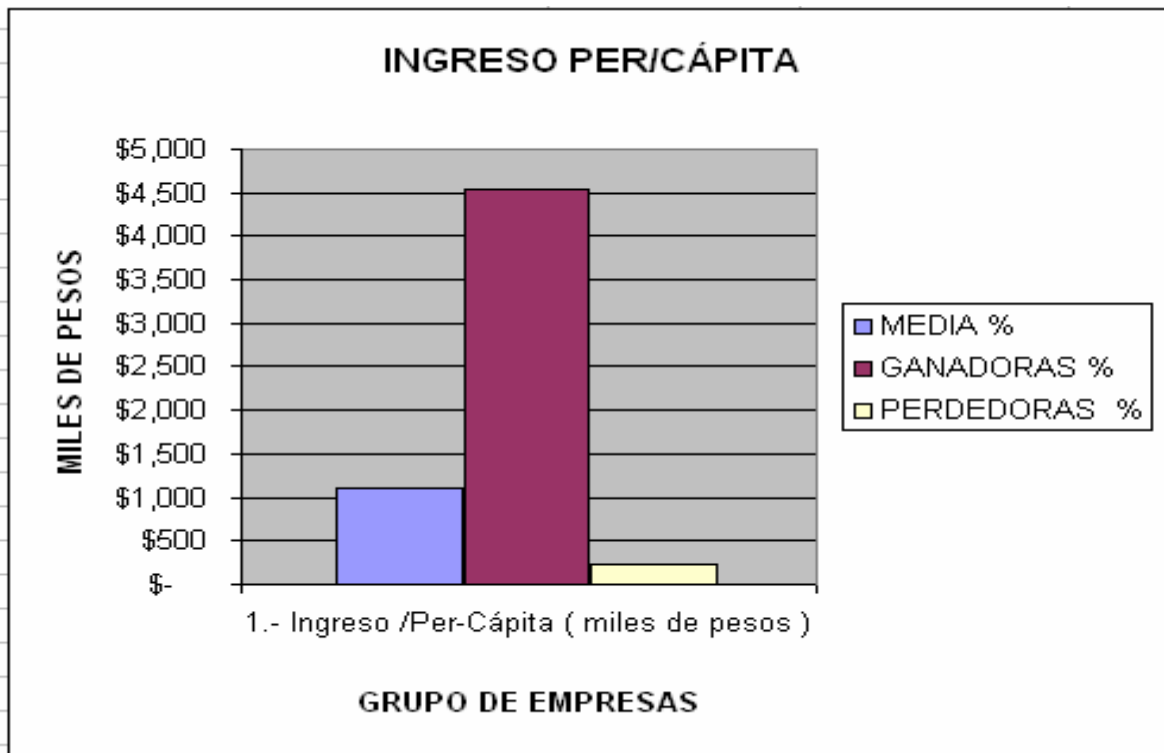
Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 22 :



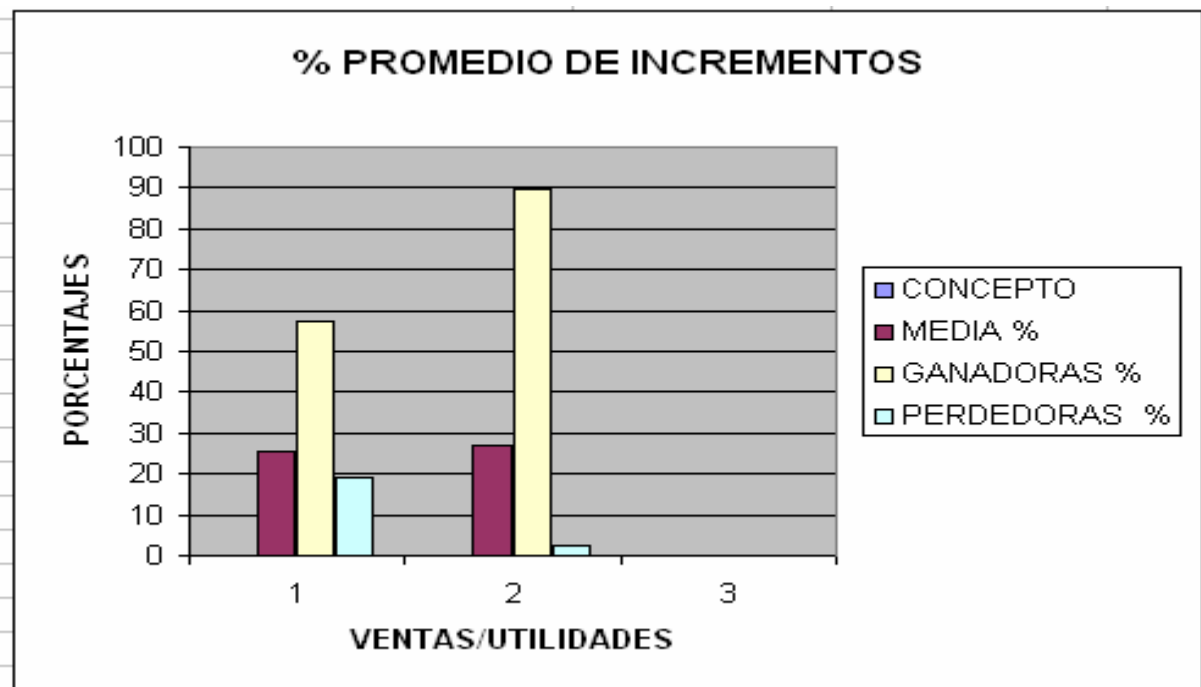
Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 23 :



Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 24 :



Fuente : Elaboración propia .

CUARTA PARTE
MODELOS PROPUESTOS :

CAPÍTULO 6 :
MODELOS DE CONTROL
PRESUPUESTAL Y DE GESTIÓN
ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS
EMPRESAS MANUFACTURERAS
MEDIANAS .

OBJETIVOS DEL CAPÍTULO :

El presente capítulo tiene los siguientes objetivos :

- Señalar los objetivos, características y requerimientos de los modelos propuestos .
- Mencionar brevemente las herramientas administrativas utilizadas como apoyo para el óptimo desempeño de los modelos propuestos .

CAPÍTULO 6 :

MODELOS DE CONTROL PRESUPUESTAL Y DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS MANUFACTURERAS MEDIANAS .

6.1.- Modelo de Control Presupuestal :

6.1.1.- Objetivos del Modelo .

El Modelo propuesto persigue los siguientes objetivos :

- Modificar paulatinamente el enfoque de planeación y control de la administración tradicional al nuevo enfoque de la gestión empresarial .
- Simplificar el proceso de elaboración del Presupuesto Maestro Anual y su posterior control presupuestal .

El modelo propuesto no pretende , de ninguna manera, eliminar totalmente los procesos de elaboración del Presupuesto Maestro Anual y el control presupuestario establecido ; sino que es un proceso de facultamiento y educación paulatinos , a fin de ir eliminando los paradigmas a los que hemos estado acostumbrados por décadas .

Es difícil tratar de cambiar de un solo golpe una mentalidad orientada a perseguir y/o controlar los efectos , en lugar de buscar la manera de optimizar constantemente las causas . El directivo involucrado primero tiene que cerciorarse por cuenta propia de los beneficios que han obtenido otras empresas visionarias con el cambio de mentalidad estratégica .

La forma de trabajar y el enfoque tanto de la planeación tradicional como de la contabilidad financiera , se asemejan a un conductor que maneja observando constantemente los espejos retrovisores , ¡ imagínense ustedes ¡ , llegará un momento que forzosamente se impactará con otros automovilistas o sufrirá un accidente de graves consecuencias . Este enfoque está orientado en el estudio y el análisis del pasado , con la finalidad de ya no cometer los mismos errores . Es un enfoque eminentemente correctivo, orientado, básicamente, en los efectos (que son los resultados a corto plazo) y no en las causas (de los resultados) .

Tomando como ejemplo a RHODIA una gran empresa química de especialidades con una facturación anual de 90 000 millones de pesos y operaciones en todo el mundo , se tomaban alrededor de 6 meses para preparar el Presupuesto Maestro Anual , lo cual le restaba flexibilidad para responder rápidamente a los cambios del mercado .

A partir de 1999 la empresa reemplazó el “ engorroso “ proceso de elaboración del Presupuesto Maestro Anual por dos ciclos de gestión empresarial como sigue : ¹³²

- El primero con una visión estratégica de largo plazo a 3 y 5 años, con revisiones anuales .
- El segunda con una visión operativa de mediano y corto plazo de 5 a 8 trimestres , con revisiones cada tres meses .

¹³² Op.cit # 72,p7

Con este proceso, los directivos se enfocan ahora en el mediano y el largo plazo en forma estratégica, en lugar de hacerlo únicamente en el corto plazo (a un año) como se venía haciendo.

El contraste entre la vieja y la nueva manera de hacer las cosas es dramático con respecto a los términos clave de la planeación como sigue:

OBJETIVOS Y METAS .- En lugar de establecer metas fijas de ventas-costos-utilidades , la empresa necesita confiar en sus directivos para que cada uno de ellos maximice su potencial a través de la innovación y mejora constante de sus procesos comparándose continuamente a través del BENCHMARKING y tratando de permanecer en el liderato de su sector industrial .

REMUNERACIONES .- En lugar de establecer remuneraciones fijas, los directivos son recompensados por los objetivos alcanzados en su sector industrial y de acuerdo a la optimización de sus procesos internos sobre una base anual .

PLANES.- En lugar de seguir un Presupuesto Maestro Anual aprobado y detallado , la dirección general debe de confiar en su personal para que tome todas las medidas necesarias, a fin de alcanzar , básicamente, los objetivos a mediano y a largo plazo .

RECURSOS.- En lugar de establecer cantidades fijas , en un Presupuesto Anual, los directivos deben de confiar los recursos necesarios para que el personal logre alcanzar los objetivos y metas dentro de un marco de honradez, eficacia y eficiencia; todo ello, controlado a través de los indicadores de gestión adecuados .

COORDINACIÓN .- En lugar de una agenda fija trimestral de revisión de resultados , la dirección deberá confiar en que todo el personal trabajará en equipo de conformidad con los acuerdos periódicos que ellos mismos tomen considerando , antes que nada, las necesidades y requerimientos de los clientes .

CONTROLES.- En lugar de un monitoreo mensual rutinario, la empresa deberá confiar en que el personal encargado le entregará proyecciones confiables periódicas de acuerdo a las innovaciones u optimizaciones de procesos efectuadas . La dirección intervendrá únicamente cuando estas proyecciones estén muy por debajo de los objetivos globales de la organización .

Los principios de “ mas allá del Presupuesto “ ofrecen un nuevo Modelo coherente de gestión . Asume que los gerentes de operación están plenamente capacitados para monitorear su propia realización y cumplimiento de objetivos .

Los directivos proporcionan un soporte de asesoría más que de supervisión .

Motivan y lideran , pero las decisiones se toman en la línea dentro de un claro marco de rendimiento basado en principios , valores y objetivos claros .En el nuevo modelo coherente, las innovaciones , modelos estratégicos, proyecciones periódicas flexibles y acuerdos le dan sentido a la gestión empresarial .

En el nuevo esquema del control presupuestal, no se elimina del todo la elaboración del Plan Anual ; sino que el enfoque del control es diferente .

En el esquema tradicional se hace énfasis en el control de los costos-gastos y de los resultados en el corto plazo . El monitoreo, análisis y explicación de las variaciones es mensual ; mientras que en el nuevo enfoque el monitoreo se hace sobre los proyectos a

corto , mediano y largo plazo , en lugar de los resultados, ya que de la mejora continua de las actividades se generarán los mejores resultados .

Para ejemplificar lo anteriormente expuesto , presentamos el siguiente cuadro comparativo :

Cuadro 36 :

CUADRO COMPARATIVO CONTROL PRESUPUESTAL			
MODELO TRADICIONAL		NUEVO MODELO	
ACTIVIDADES	SEMANAS	ACTIVIDADES	SEMANAS
1.- Presupuesto Maestro Anual Compromiso de resultados a corto plazo	24	1.- Plan Anual derivado de los proyectos a largo, mediano y corto plazo .	6
2.- Reuniones mensuales de resultados, análisis y explicación de variaciones .	12	2.- Revisiones trimestrales de los avances en los proyectos a corto, mediano y largo plazo , así como reuniones de innovación a los procesos .	8
3.- Ajustes trimestrales al Presupuesto Maestro Anual : FORECAST 3-9 FORECAST 6-6 FORECAST 9-3	6	3.- Revisión anual del plan y de los avances en los proyectos a corto, mediano y largo plazo .	4
4.- Presupuesto Anual Preliminar .	4		
Total de tiempo utilizado al año	46	Total de tiempo utilizado al año	18

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, el tiempo utilizado al año por el proceso del control presupuestal tradicional demanda la contratación de personal exclusivamente dedicado para tales efectos , razón por la cual muchas empresas medianas se rehúsan a utilizarlo, motivadas por el aspecto económico , mas que por sus beneficios .

6.1.2.- Características del Modelo :

Antes de delimitar las características del modelo propuesto de control presupuestal, se procederá a repasar las características del modelo de planeación y control presupuestarios tradicionales .

Procedimiento de Planeación y Control Presupuestario tradicionales :

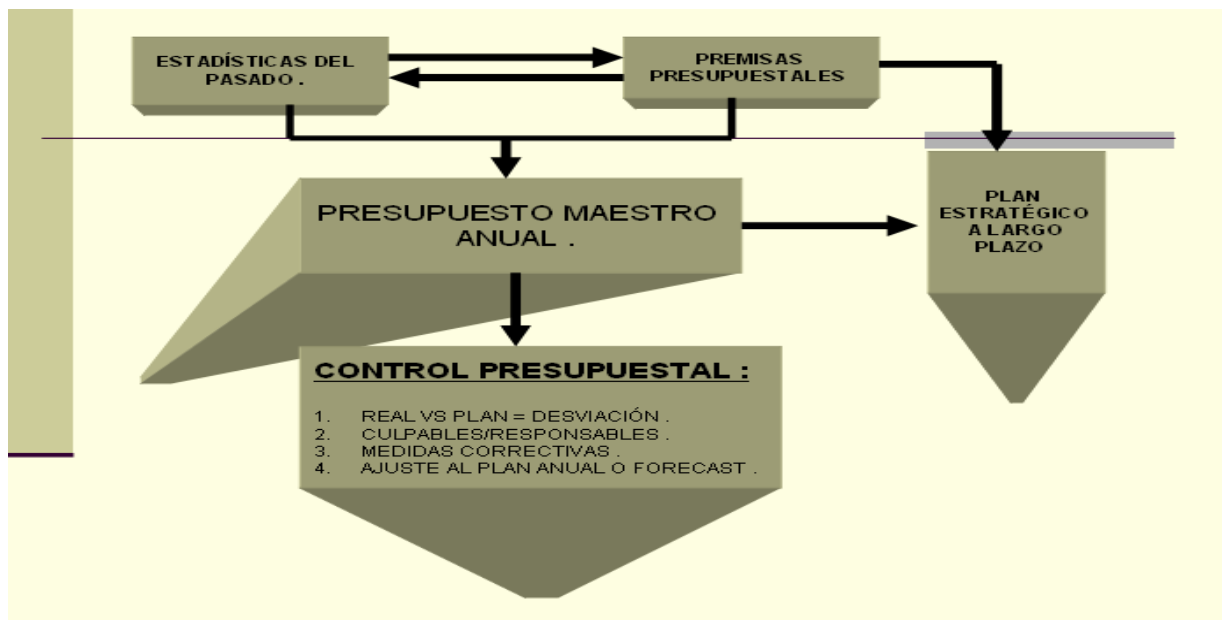
1. Se establece un plan anual de utilidades como un compromiso de resultados y asignación de recursos en el corto plazo .
2. Se elabora el plan de utilidades con base en estadísticas del pasado , así como premisas presupuestales con las que se pretende proyectar el futuro .
3. El plan estratégico a largo plazo , únicamente se toma como un simple punto de referencia que se va ajustando cada año .

4. Se controlan los resultados , obteniendo las desviaciones con respecto a los resultados reales , se buscan los culpables, se les exhibe públicamente, muchas veces, en las juntas de resultados , y se adoptan las medidas correctivas necesarias .
5. Se le da prioridad al control de los resultados (efectos) a corto plazo . O sea, el enfoque en este modelo es , darle prioridad al corto plazo , o lo que es lo mismo , a la sobrevivencia por sobre el crecimiento .
6. Se ajustan cada trimestre o bimestre , las cifras del plan original a un presupuesto ajustado llamado Forecast , proceso que consume una gran cantidad de tiempo, recursos y esfuerzo .

De acuerdo a comentarios de directivos financieros y contralores de algunas empresas medianas , este procedimiento opera básicamente en entornos , mas o menos estables , y para empresas que se encuentran en fase de declive o sobrevivencia ; o de plano para empresas que ya no crecen más allá del crecimiento del Producto Interno bruto (o sea empresas tipo perro) .

Para ejemplificar lo anteriormente expuesto , presentamos el siguiente diagrama :

Diagrama 20 :
Modelo de planeación y control presupuestario tradicionales .



Fuente : Elaboración propia .

Características del modelo de planeación y control presupuestario tradicionales :

1. El modelo está enfocado en los efectos (resultados a corto plazo) y no en la causa de los resultados (que son los procesos) :
2. Se corrige después de conocido el resultado , o sea se gestiona viendo el pasado . O lo que es lo mismo, “ después del niño ahogado “ .

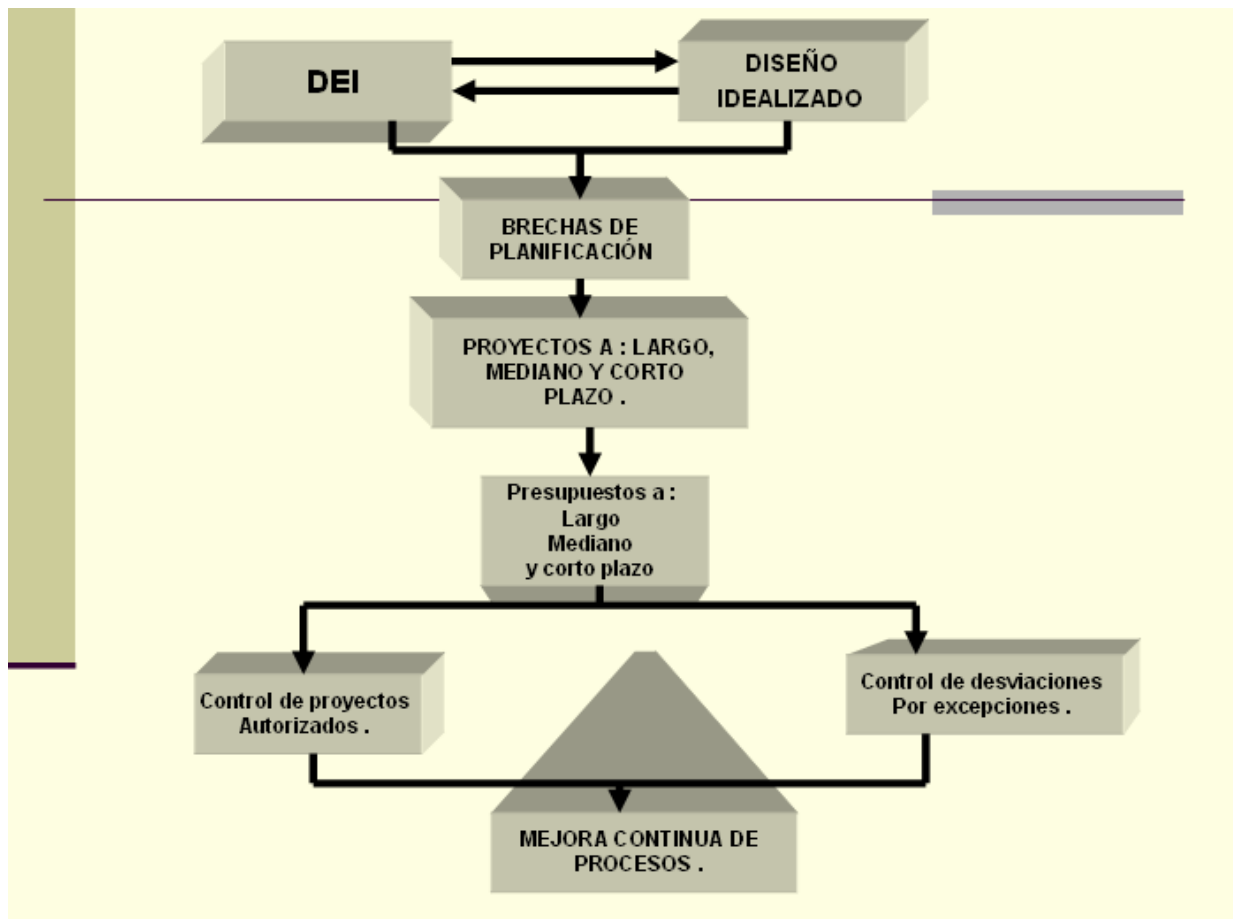
3. Se promueve la “ lucha y pugna entre departamentos funcionales “ a la hora de buscar culpables de las desviaciones desfavorables , lo cual deteriora el clima laboral, promoviendo la división y la lucha por el poder dentro de la misma organización .
4. A final de cuentas se termina ajustando el plan originalmente elaborado , mediante los presupuestos ajustados o Forecast .

Procedimiento de Planeación y Control Presupuestario propuesto :

1. Se lleva a cabo un Diagnóstico Empresarial Integral (DEI) , tanto de factores internos como externos .
2. Simultáneamente se lleva a cabo un concurso de propuestas de mejoras, a través de un Diseño Idealizado de la organización .
3. Se compara el estado actual de la empresa con su diseño idealizado y se determinan las “ brechas de planificación “ :
4. Con base en las brechas de planificación se determinan , de acuerdo a prioridades , los proyectos a ejecutarse en el largo, mediano y en el corto plazo .
5. Con base en la delimitación de los proyectos se elaboran los presupuestos a largo, mediano y corto plazo .
6. Durante el ejercicio, se controla la ejecución y avance de los proyectos autorizados . Los resultados mensuales se discuten por excepciones , únicamente cuando las desviaciones son muy importantes , sin señalamiento de culpables ; todo se analiza y comparte en equipo .
7. Durante el ejercicio se promueve la participación, creatividad e innovación constante de los procesos , que en última instancia son los que originan los resultados que se obtienen .

Para ejemplificar lo anteriormente señalado , presentamos el siguiente diagrama :

Diagrama 21 :
Modelo de planeación y control presupuestario propuesto .



Fuente : Elaboración propia .

El Diagrama anterior se encuentra íntimamente relacionado con los Diagrama 5 y 6 (páginas 90 y 91 del presente trabajo) correspondientes a la Metodología de la Planeación Interactiva propuesta por Russell Ackoff ¹³³, como sigue :

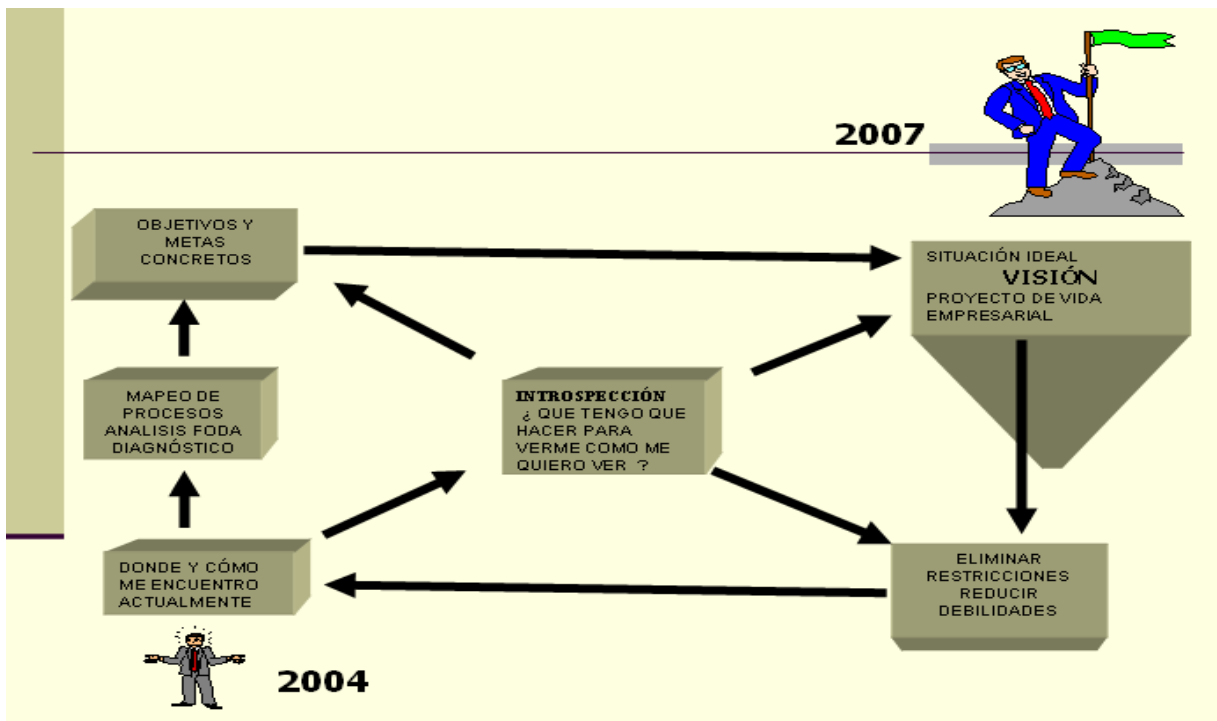
¹³³ Op.cit # 56 pp65-100 .

Diagrama 5 :
Metodología de la planeación interactiva .



Fuente : Adaptado de (Russell Ackoff L , 2000)¹³⁴

Diagrama 6 :
El Diseño Idealizado en La Planeación Interactiva .



Fuente : Adaptado de (Russell Ackoff L , 2000) .¹³⁵

¹³⁴ Op.cit # 56, pp65-180 .

¹³⁵ Idem .

Características del modelo de planeación y control presupuestario propuesto :

1. Sistema enfocado en las causas que provocan los resultados a corto plazo y que son los procesos.
2. Se gestiona con base en la participación democrática del personal de la empresa , con lo cual se promueven constantemente la creatividad y la innovación , con lo cual , se mejora sensiblemente el clima laboral de la organización .
3. Asimismo, se promueve el trabajo en equipo en cuanto a la delimitación de las responsabilidades inherentes al control y administración de los proyectos autorizados .
4. Se comparte la responsabilidad en el caso de desviaciones importantes , en cuanto a la asignación de los recursos presupuestales , por lo que no se señalan culpables .
5. No es necesario estar ajustando el presupuesto maestro original , con lo cual se ahorra una gran cantidad de tiempo, recursos y esfuerzo .
6. Se le da prioridad al enfoque de largo plazo , ya que se pretende planear para toda la vida de la empresa y no únicamente para el año siguiente, ampliando las perspectivas y el horizonte de la planeación .
7. El presupuesto maestro anual no es necesariamente un compromiso de resultados o una especie de “ camisa de fuerza “ para la asignación de recursos presupuestales , es , simplemente, una guía de planificación de corto plazo , en virtud de que los resultados se obtendrán con base en la innovación constante de los procesos operativos y la mejora continua cada año y no en el control de los resultados a corto plazo . .

6.1.3.- Requerimientos del Modelo :

En cuanto a requerimientos de tipo administrativo, la empresa que se decida a implementar este modelo necesitará :

1. Tener un verdadero Líder Positivo de Excelencia al frente . Se sugiere utilizar un Coaching Ontológico de Empowerment .
2. Como parte del análisis de factores internos se deberá realizar una auditoria de clima laboral.
3. Llevar a cabo una evaluación de 360 grados para los niveles ejecutivos incluyendo al director general .
4. Comunicar al personal la decisión , y la forma como van a contribuir en el proyecto .
5. Capacitar adecuadamente al personal .
6. Facultar e involucrar al personal en el proceso . (Empowerment)
7. Remunerar adecuadamente al personal .
8. Llevar a cabo una descentralización radical en la toma de decisiones .

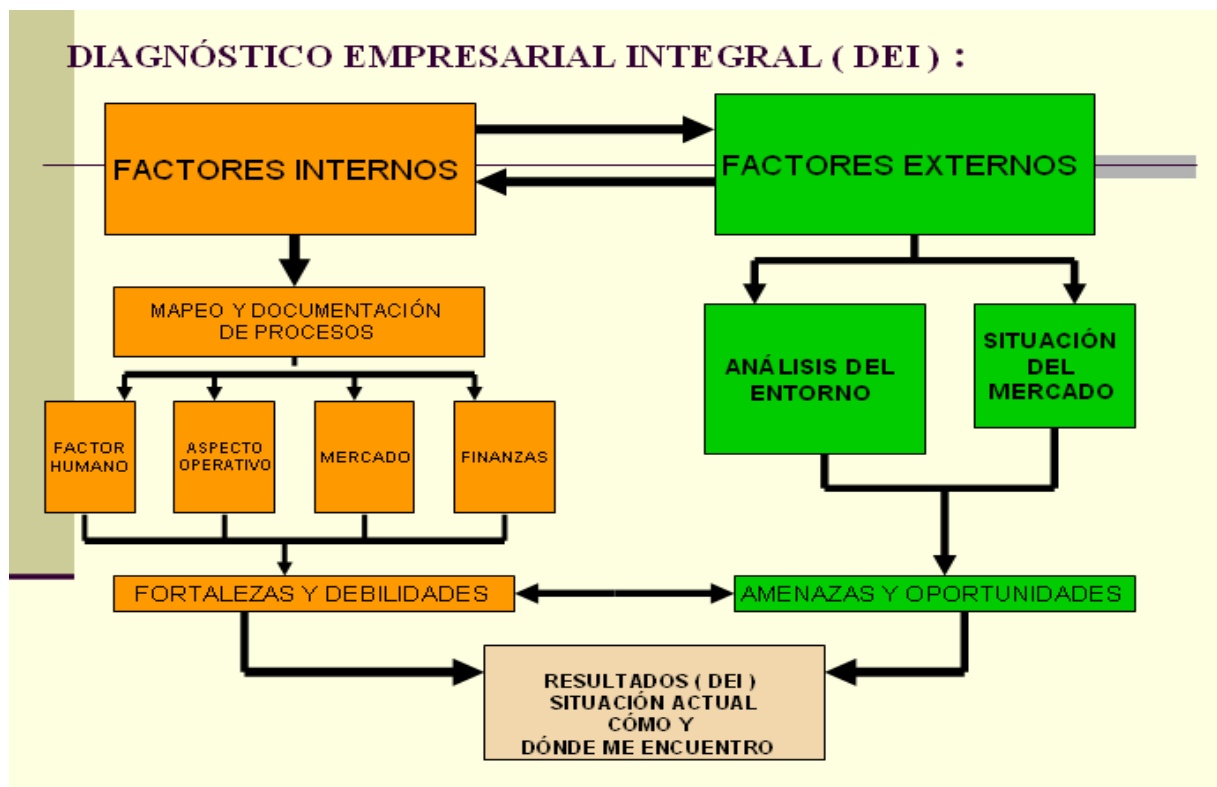
La descentralización radical , requiere que los líderes compartan los siguientes principios básicos :

- Construir un esquema de decisiones basado en límites y principios claros .
- Crear un clima laboral propicio para la participación del personal a todos los niveles .
- Integrar equipos de trabajo con libertad en la toma de decisiones que sean consistentes con los principios y límites establecidos .
- Colocar la responsabilidad en cuanto a la creación de valor en los equipos anteriormente mencionados .
- Focalizar las energías de los equipos de trabajo en la atención de las necesidades de los clientes .
- Proporcionar sistemas de información libres, abiertos y éticos .

6.1.4.- Diagnóstico Empresarial Integral :

En el siguiente diagrama se presenta la metodología del diagnóstico empresarial integral (DEI) :

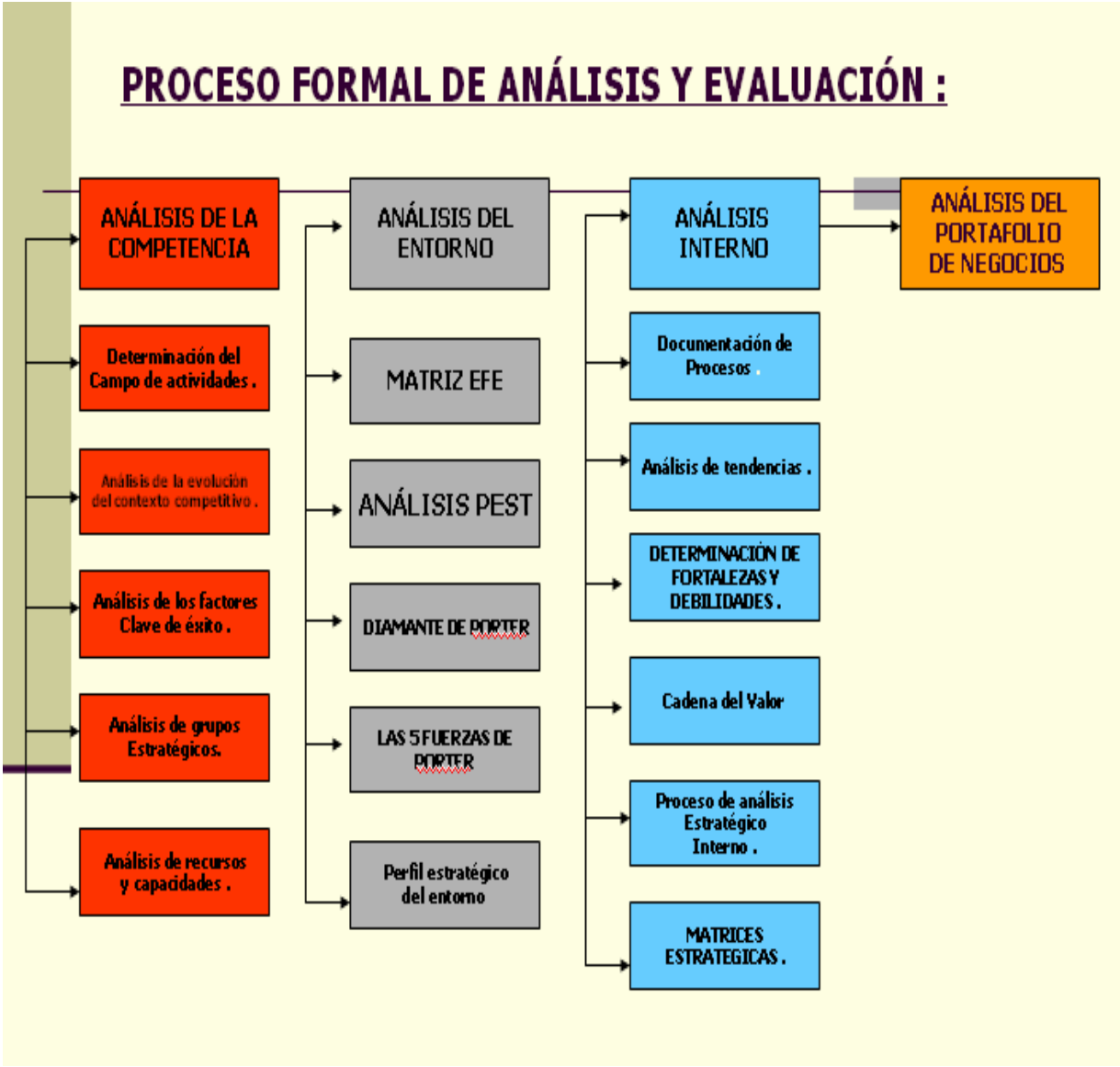
Diagrama 22 :
MODELO DEI.- Diagnóstico Empresarial Integral .



Fuente : Elaboración propia .

En el siguiente cuadro se muestra el proceso que se sugiere seguir para el análisis tanto de los factores internos como de los factores externos . Este proceso se adaptará, lógicamente a las necesidades particulares de cada organización , en cuanto a su estructura y volumen de operaciones, por lo que ,únicamente nos servirá como guía para elaborar los planes de trabajo específicos .

Cuadro 37 :



Fuente : Elaboración propia . ¹³⁶

¹³⁶ Op.cit # 44.p42 .

6.1.4.1.- Factores internos :

De acuerdo al diagrama anterior , los factores internos que se someten a evaluación , son por lo general , los siguientes :

- Factor humano .
- Aspecto operativo .
- Mercado .
- Finanzas .

Antes de empezar la evaluación de los factores internos anteriormente mencionados , se sugiere , hacer una evaluación general rápida acerca de los elementos que conforman la personalidad de la empresa , y que son los siguientes :

- ❖ Cultura y valores organizacionales .
- ❖ Imagen de la empresa ante los clientes y las partes relacionadas .
- ❖ Mercado .
- ❖ Misión y visión .
- ❖ Estrategias .
- ❖ Estructura organizacional .
- ❖ Procesos internos .
- ❖ Tecnología .
- ❖ Estructura financiera .
- ❖ Trayectoria e historia .
- ❖ Sistemas de información .
- ❖ Tamaño y volumen de operaciones .

6.1.4.1.1- Mapeo o documentación de procesos :

La mejor forma de conocer las reglas, políticas y procedimientos de una organización es documentando sus procesos , a través de entrevistas con los colaboradores y ejecutivos responsables , aunado, lógicamente, al estudio de los manuales de políticas y procedimientos escritos (si es que existen) .

Si no se garantiza el anonimato a los entrevistados , resulta difícil que expresen sus puntos de vista , especialmente si el entrevistador forma parte de la nómina de la empresa en cuestión .

Esta labor podría ser encomendada a un despacho especializado , o bien realizarse por los mismos colaboradores de la empresa con la supervisión de un consultor ajeno a la misma como parte de un estudio preliminar para la implementación de un nuevo sistema de información .

¿ Por qué es tan necesario el mapeo o documentación de los procesos?

Aunque la mayoría de las empresas lo utilizan únicamente para obtener sus certificados ISOS 9000, el mapeo o documentación de los procesos tiene las siguientes ventajas en la práctica :

Cuadro 38 :

¿POR QUÉ ES TAN NECESARIO EL MAPEO O DOCUMENTACIÓN DE LOS PROCESOS ?

Independientemente de que sea un requisito para lograr una certificación en los ISOS 9000, TIENE LAS SIGUIENTES VENTAJAS :

1. Para conocer la situación actual de mi empresa y compararla con la visión de la misma .
2. Sirve como base para desencadenar la iniciativa del personal hacia la optimización de los procesos , logrando con ello mayor involucramiento, motivación y REDUCCIÓN DE COSTOS .
3. Al comparar la situación actual con la visión de la empresa podremos delimitar y priorizar los proyectos necesarios tanto a largo, mediano y corto plazo; dándole un ENFOQUE INTERACTIVO A LA PLANEACIÓN .
4. Nos ayuda a delimitar las necesidades de sistematización .
5. Nos ayuda a ALINEAR NUESTROS PROCESOS A LAS NECESIDADES ACTUALES DEL MERCADO .
6. Para clasificar las actividades de la empresa en tres grupos :
 - PRIMARIAS .
 - DE APOYO
 - ADMINISTRATIVAS .
7. Para identificar ACTIVIDADES DUPLICADAS Y SIN VALOR AGREGADO .
8. Para reducir el costo y tiempo de capacitación a los nuevos empleados .
9. Nos sirve como plataforma para la implementación de un sistema de COSTEO POR ACTIVIDADES QUE NOS AYUDE A OBTENER UNA VENTAJA COMPETITIVA EN COSTOS .
10. DETERMINAR EL COSTO-BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES .

Fuente : Elaboración propia .

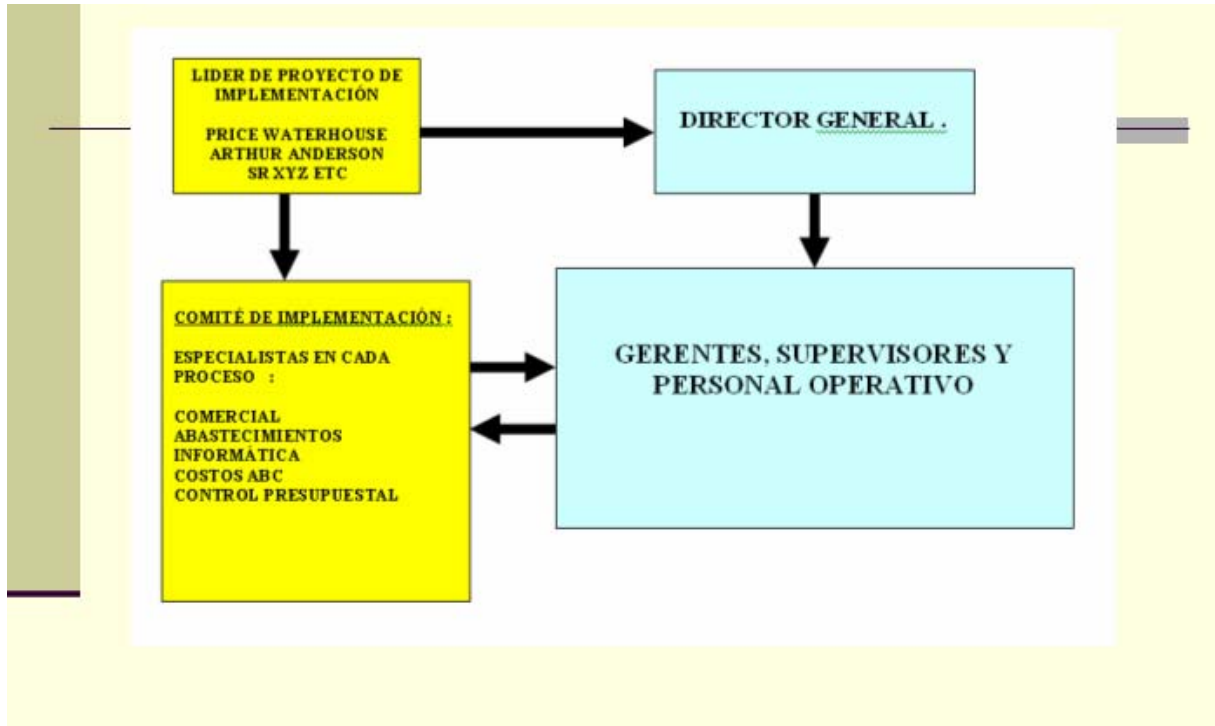
Un adecuado mapeo o documentación de procesos y actividades debe contestar a las siguientes preguntas :

- ❖ ¿ Que se hace ?
- ❖ ¿ Cómo se hace ?
- ❖ ¿ Para qué y por qué se hace ?
- ❖ ¿ Quién lo hace ?
- ❖ ¿ Para quién lo hace ?
- ❖ ¿ Qué uso final se le da a lo que se hace ?
- ❖ ¿ Se hace y se entrega siempre a tiempo ?
- ❖ ¿ Quién es el o los proveedores internos ?
- ❖ ¿ Quién es el o los clientes internos ?
- ❖ Documentación fuente o información utilizada .
- ❖ Documentación fuente o documentación generada .

Para llevar a cabo eficientemente la labor tan exhaustiva y laboriosa de un mapeo o documentación de procesos, se sugiere integrar un comité de implementación integrado por colaboradores especialistas en cada proceso y supervisados por alguna firma de consultoría externa .

Es conveniente que los colaboradores del comité de implementación sea personal contratado por honorarios de alto nivel académico y experiencia .
Se trabaja en estrecha colaboración con el personal de línea , sin interferir para nada en sus funciones rutinarias, de acuerdo al siguiente diagrama :

Diagrama 23 :
Modelo Reestructurador de Organizaciones .



Fuente : Elaboración propia .

Este modelo tiene la ventaja de que no únicamente nos va a servir para llevar a cabo eficientemente el mapeo o documentación de todos los procesos de la empresa; sino que también nos va a servir para la implementación de nuevos sistemas de información , o en todo caso , para la reestructuración total de la organización .

A continuación presentamos los documentos de captura utilizados para levantar tanto el inventario de las actividades como de los formatos utilizados en la empresa :

Formato 2 :
Instructivo para el manejo de formatos .

(Nombre de la forma)

OBJETO DE LA FORMA :

QUIÉN LA ORIGINA :

CON QUÉ BASE LA PREPARA :

NÚMERO DE EJEMPLARES, DISTRIBUCIÓN Y USO :

PARA :

USO :

- 1.-
- 2.-
- 3.-
- 4.-
- 5.-
- 6.-
- 7.-

REFLEJO EN LA CONTABILIDAD :

REVISIÓN QUE ORIGINA :

Fuente : Elaboración propia .

El formato anterior lo llenará el analista al ir haciendo el inventario de actividades . Este formato también tiene la finalidad de llevar a cabo un inventario de documentos fuente emitidos en la empresa (Organización Ciega) ,a fin de evaluar el grado de “ papeleo “ o “ burocratismo “ que tiene la organización .

A continuación se presenta la Matriz EFI (Evaluación de factores Internos) que es una especie de resumen del análisis situacional de los factores internos. Se obtiene , lógicamente, después de haber delimitado perfectamente el análisis FODA , DAFO o SWOT :

Cuadro 39 :
Matriz de evaluación de factores internos .

MATRIZ DE EVALUACIÓN DE FACTORES INTERNOS :		EFI	
FACTORES DETERMINANTES :	PESO	CALIFICACIÓN	PESO PONDERADO
FORTALEZAS			
1.- Experiencia en el giro	0.35	4	1.40
2.- Calidad de los productos .	0.15	3	0.45
3.- Participación de mercado .	0.20	3	0.60
4.- Tecnología de producción .	0.30	2	0.60
TOTAL	1.00		3.05
DEBILIDADES			
1.- Falta de planeación estratégica .	0.25	4	1.00
2.- Ausencia de sistema de costeo .	0.25	3	0.75
3.- Tecnología de la información	0.20	4	0.80
4.- Clima laboral .	0.30	4	1.20
TOTAL	1.00		3.75
PONDERACIÓN NETA			0.70

Fuente : Elaboración propia .¹³⁷

¹³⁷ Op.cit # 44, p58

6.1.4.2.- Factores externos :

De acuerdo al diagrama 22 presentado en la página 212 del presente trabajo , los factores externos los dividimos de la siguiente manera :

- Análisis del entorno y
- Situación del mercado .

6.1.4.2.1.- Análisis del entorno :

Las etapas del análisis del entorno son las siguientes : ¹³⁸

- Valorar la naturaleza del entorno .
- Revisar los factores de influencia del entorno .
- Identificar las fuerzas competitivas clave .
- Identificar la posición competitiva .
- Identificar las oportunidades y amenazas clave .

Existen una gran variedad de factores del entorno que pueden influir sobre las estrategias y la RENTABILIDAD de una organización . A continuación mencionamos los más importantes en forma enunciativa :

- Gubernamentales y de regulación del País .
- Regulaciones Internacionales .
- Demográficos .
- Socioculturales .
- Mercados de capitales .
- Tecnología .
- Mercado laboral .
- Ecología .
- Competencia .
- Condiciones económicas .
- Proveedores.

Para llevar a cabo el análisis del entorno de acuerdo a las etapas anteriormente señaladas , utilizamos las siguientes herramientas : ¹³⁹

🚩 Matriz (EFE) estudio de factores externos .

Procedimiento :

1. Haga una lista de oportunidades y amenazas .
2. Asigne un peso relativo a cada factor de 0.01 (no es importante) a 1.00 (muy importante) . La suma de todos los factores debe ser igual a 1.00 . Esta variable evalúa el sector industrial en que se desenvuelve la empresa .
3. Asigne una ponderación de 1 a 4 a cada uno de los factores con el objeto de verificar si las estrategias actuales de la empresa están respondiendo con eficacia al factor . Esta variable mide la importancia que tiene cada factor desde la perspectiva interna de la propia empresa .
4. Obtenga una calificación ponderada , multiplicando las columnas 2 y 3 .

¹³⁸ Johnson, ferry & Scholes, Kevan (2003) : Dirección Estratégica . Editorial Prentice Hall, 5. Edición. México, p89 .

¹³⁹ Op.cit # 44, pp47-48 .

- Obtenga el total ponderado de las oportunidades y reste el total ponderado de las amenazas , obteniendo el resultado ponderado positivo o negativo del entorno competitivo en donde se desenvuelve la empresa .

A continuación se presenta la Matriz (EFE) , en la cual se resume la ponderación de los factores externos tal y como se visualizaron en el análisis FODA .

Cuadro 40 :
Matriz de evaluación de factores externos .

MATRIZ DE EVALUACIÓN DE FACTORES EXTERNOS :		EFE	
FACTORES DETERMINANTES :	PESO	CALIFICACIÓN	PESO PONDERADO
OPORTUNIDADES :			
1.- Crecimiento del mercado .	0.21	4	0.84
2.- Aumento de los precios del petróleo .	0.15	3	0.45
3.- Alianza estratégica con proveedor .	0.14	3	0.42
4.- Tecnología informática .	0.10	2	0.20
5.- Tecnología de producción .	0.15	2	0.30
6.- Nuevo sistema de costeo .	0.07	2	0.14
7.- Posibilidades de exportación	0.18	4	0.72
TOTAL	1.00		3.07
AMENAZAS :			
1.- Escasez de crédito .	0.20	4	0.80
2.- Tipo de cambio .	0.25	3	0.75
3.- Escasez de personal calificado .	0.20	4	0.80
4.- Aumento de la competencia .	0.25	4	1.00
5.- Nuevas regulaciones oficiales .	0.10	3	0.30
TOTAL	1.00		3.65
PONDERACIÓN NETA			- 0.58

Fuente : Elaboración propia . ¹⁴⁰

Análisis PEST :

Se basa en el análisis de los siguientes factores :

- ✓ **ENTORNO POLÍTICO .** **P**
- ✓ **ENTORNO ECONÓMICO .** **E**
- ✓ **ENTORNO SOCIAL .** **S**
- ✓ **ENTORNO TECNOLÓGICO .** **T**

Los elementos a considerar en cada factor serían los siguientes :

¹⁴⁰ O.cit # 44, pp47-48 .

Entorno político / legal :

- Reforma fiscal .
- Reforma laboral .
- Reformas a la Constitución .
- Cambio de gobierno .
- Legislación sobre monopolios .
- Legislación de protección al medio ambiente .
- Estabilidad política .

Entorno económico :

- Precios del petróleo .
- Tasas de interés .
- Tipo de cambio .
- Inflación .
- Ciclos económicos.
- Oferta monetaria .
- Desempleo.
- Disponibilidad y costo de la energía .
- Comercio exterior .
- Escasez de crédito .

Entorno sociocultural :

- Crecimiento demográfico .
- Niveles socioeconómicos .
- Envejecimiento de la población .
- Movilidad social .
- Cambio en el estilo de vida .
- Actitudes con respecto al trabajo y al ocio .
- Niveles educativos .
- Consumismo .
- Influencia religiosa .

Entorno tecnológico :

- Nuevos inventos .
- Gastos gubernamentales en investigación .
- Tasas de obsolescencia .
- Velocidad de la transferencia tecnológica

Todos los elementos anteriormente señalados nos van a ayudar , de alguna manera, a definir nuestras AMENAZAS U OPORTUNIDADES DEL ENTORNO .

6.1.4.2.2.- Situación del mercado :

La situación del mercado involucra , básicamente, los siguientes factores a estudiar :

- Investigación de mercado .
- Análisis del Mercado .
- Análisis de la competencia .

Investigación de mercados :

Para LAURA FISHER , la investigación de mercados es un proceso sistemático de recopilación e interpretación de hechos y datos que sirven a la dirección de una empresa para la toma adecuada de decisiones y para establecer así una correcta política y estrategia de mercadotecnia .¹⁴¹

La investigación de mercados surge como una herramienta de salvación para muchos directores y personas encargadas de lograr el buen funcionamiento de la mercadotecnia y que son los que enfrentan los problemas ; con base en la investigación de mercados se van a gestar y tomar las decisiones adecuadas para alcanzar las metas y fines deseados .

Objetivos de la investigación de mercados :

• Objetivo social .-

Satisfacer las necesidades del consumidor final , ya sea mediante un bien y/o un servicio requerido , es decir, que el producto o servicio esté en condiciones de cumplir los requerimientos y deseos cuando sea utilizado .

• Objetivo económico .-

Determinar el grado económico de éxito o fracaso que pueda tener una empresa dentro del mercado real o potencial y así diseñar el sistema adecuado a seguir .

• Objetivo administrativo .-

Ayudar a la empresa en su desarrollo mediante la adecuada planeación , organización , control de recursos y elementos de la empresa para que ésta lleve el producto correcto y en el tiempo oportuno al consumidor final .

Razones que hacen necesaria la investigación de mercados en una empresa :

A. Conocer al consumidor .-

Uno de los principales objetivos de la mercadotecnia es el consumidor y el fin de esta actividad es la adaptación del plan de mercadotecnia a las necesidades , costumbres, deseos y motivaciones de aquél . Para poder adaptar el plan de mercadotecnia a los consumidores es necesario conocerlos y para ello se necesita hacer un buen estudio de mercado .

B. Disminuir el riesgo :

La tarea global y específica del estudio de mercados consiste en ser el vínculo entre la sociedad y el mercado ; su objetivo final es dar la información necesaria para la definición de la mejor política de mercadotecnia posible . Aunque este fin no sea alcanzado por completo , la investigación de mercados ayuda a predecir el futuro mediante un análisis del pasado .

¹⁴¹ Fisher, Laura (2001) : Mercadotecnia. Editorial Mac Graw Hill, Segunda Edición . México, pp106-113 .

C. Informar y analizar la información recabada :

La investigación de mercados no es para la creación de ideas, ni sustituye a la imaginación; sin embargo proporciona a ésta una base real, la controla, la dirige, la disciplina y trata de mantenerla en el camino correcto. la investigación de mercados es una fuente de información, significa recoger hechos e intenta deducir de ellos las consecuencias futuras probables, a fin de valorar las ventajas e inconvenientes de estas alternativas de acción.

Beneficios de la investigación de mercados :

- La toma de decisiones adecuadas de la mercadotecnia lleva consigo un alto grado de incertidumbre ; con la investigación de mercados , se reduce notablemente esta incertidumbre .
- Proporciona la información necesaria y real expresada en términos más precisos para resolver los problemas suscitados .
- Ayuda a conocer el mercado potencial con que se cuenta en el caso del lanzamiento de un nuevo producto .
- Ayuda a determinar el tipo de producto que debe fabricarse .
- Ayuda a determinar el sistema de ventas más adecuado .
- Ayuda a definir las características especiales del consumidor , así como sus hábitos y preferencias de consumo .

Limitantes de la investigación de mercados :

- A. Su alto costo de aplicación , en algunas situaciones complejas .
- B. La falta de definición de objetivos y metas .
- C. La diferencia existente entre la concepción del estudio y su ejecución .
- D. La falta de personal capacitado para su aplicación .
- E. El tiempo que se lleva la investigación .
- F. La dificultad para definir el impacto de la investigación en términos de COSTO-BENEFICIO .
- G. La dificultad para interpretar resultados , cuando las respuestas de las encuestas no son muy sinceras o no son revisadas adecuadamente .

Análisis del mercado :

El análisis del mercado implica la determinación de diversos aspectos del mismo . como su tamaño, potencial , la estructura del consumo y la capacidad de compra de sus integrantes , los distintos segmentos que lo componen , la evaluación de la demanda y la identificación de los factores que influyen sobre la misma , así como el comportamiento de los compradores, usuarios o consumidores .¹⁴²

El objetivo último del análisis del mercado, es determinar cuáles son las necesidades del comprador que la compañía espera satisfacer . Para alcanzar este objetivo , los directivos deben tener conocimiento de los productos alternativos y sustitutos disponibles para clientes potenciales y los procesos que los consumidores utilizan para elegir entre las opciones con las que cuentan .¹⁴³

El procedimiento para analizar el mercado es el siguiente :

- A. Definir el mercado relevante :

¹⁴² Santesmases, Miguel (y otros) (2003) : Mercadotecnia conceptos y estrategia . Editorial Pirámide, Primera Edición. México , p57 .

¹⁴³ Guiltinan, Joseph (y otros) (1998) : Gerencia de marketing. Editorial Mac Graw Hill, Sexta Edición . Colombia, pp 49-50

Mercado relevante es el conjunto de productos y/o servicios dentro de la estructura total del mercado que la dirección considera estratégicamente importante. Ejemplos : CAFÉ, TÉ, AGUA PURIFICADA , etcétera.

B. Analizar la demanda primaria para el mercado relevante :

La demanda primaria implica demanda en el nivel de clase del producto , como en el caso del café frente al té o a la demanda de transporte por autobús, tren o avión . en este paso, los directivos tratan de establecer el perfil de los compradores , es decir, definir que características tienen en común .

C. Analizar la demanda selectiva dentro del mercado relevante :

En este paso se estudia el proceso mediante el cual los compradores seleccionan marcas , alternativas o proveedores específicos , dentro del límite del mercado relevante .

D. Definir segmentos del mercado :

Existen pocas situaciones de compra en donde todos los clientes tienen las mismas motivaciones o llevan a cabo procesos de selección semejantes . el concepto de segmentación del mercado reconoce explícitamente esta realidad . este paso en el proceso presenta algunas formas alternativas para separar compradores en segmentos cuyos integrantes son similares en su respuesta ante programas de marketing .

E. Evaluar la competencia :

En este paso se examinan los procedimientos utilizados por los directivos para evaluar sus productos/servicios/marcas frente a las ofertas de la competencia . Los directivos deben ser conscientes de la manera como se perciben sus productos /servicios /marcas en relación con la competencia . La inteligencia competitiva establece la relación de la empresa con sus competidores .

F. Identificar mercados objetivo potenciales :

En definitiva, la meta del análisis del mercado es identificar las mejores oportunidades para ganar clientes . este paso final demuestra cómo se puede utilizar la información recopilada en los pasos anteriores a fin de identificar los mercados específicos que los directivos deberán considerar como objetivos cuando seleccionen las estrategias de marketing .

Análisis de la competencia :

El análisis de la competencia , tanto actual como potencial , requiere tener una información constante y permanente sobre la misma para poder evaluar sus puntos fuertes y débiles que puedan constituir oportunidades o amenazas para la empresa . Las fuentes de información pueden ser de diferentes tipos , desde informes y memorias publicados por los propios competidores hasta estudios de mercado realizados por empresas especializadas , publicidad emitida por los competidores o información personal de la fuerza de ventas , intermediarios, clientes y proveedores .

El estudio de la estructura competitiva , es decir, de las participaciones de mercado que mantienen las empresas que concurren en él , se considera importante por el efecto que pueda tener una posición de liderazgo en la rentabilidad de las ventas .

Principios básicos sobre la competencia :

- A. Todo competidor que persiste y sobrevive tiene una ventaja única sobre los demás . Si no fuera así , sería eliminado .
- B. Cuanto más similares son los competidores entre sí , más fuerte es la competencia .

- C. Si los competidores son fuertes y coexisten , entonces cada uno debe tener una ventaja distinta del otro .
- D. Los competidores que coexisten deben estar en equilibrio . Tal equilibrio puede existir sólo si cualquier cambio produce fuerzas que tienden a restaurar las condiciones previas a la alteración .

El análisis de la competencia debe tener en cuenta estos principios básicos . En cualquier caso, el esquema para desarrollar tal análisis ha de plantearse las siguientes preguntas :

- A. ¿ Quiénes son los competidores de la empresa/marcas .
- B. ¿ Cómo es de intensa la competencia en el mercado ¿??
- C. ¿ Cómo afecta la competencia a la evolución y estructura del mercado ¿?
- D. ¿ Cómo afectan las acciones competitivas a las decisiones comerciales ¿?
- E. ¿ Cómo logran y mantienen las empresas la ventaja competitiva ¿?

La información que debe procurarse tener de la competencia es la siguiente : ¹⁴⁴

- ✓ Accionistas y principales funcionarios y directivos .
- ✓ Canales de distribución .
- ✓ Características de los procesos productivos .
- ✓ Características, muestras, variedad y calidad de los productos .
- ✓ Comisiones a la fuerza de ventas .
- ✓ Condiciones de crédito .
- ✓ Condiciones de venta .
- ✓ Análisis FODA de los principales productos de la competencia .
- ✓ Gastos de venta .
- ✓ Historial de los competidores más fuertes y del giro o sector en general .
- ✓ Importaciones y exportaciones de los productos .
- ✓ Planes de expansión .
- ✓ Políticas de precios y descuentos .
- ✓ Probabilidades de nuevos competidores .
- ✓ Tamaño de los competidores . Plantilla de personal . Capacidad Instalada . Aprovechamiento de la capacidad. Estructura de costos .
- ✓ Una lista de todos los competidores y su localización .
- ✓ Volumen de operaciones .

Esta información puede obtenerse a través de la fuerza de ventas , que tiene relación con los intermediarios o comerciantes finales, quienes son los que conocen este tipo de datos .

Algunas estrategias a desarrollar son :

- ✓ Tener un plan de seguridad , dependiendo de los movimientos de la competencia .
- ✓ Tener políticas para proteger a la empresa de los competidores .
- ✓ Formar un equipo de vigilancia y monitoreo de la competencia .

Las empresas siempre se están moviendo hacia fuera y hacia adentro de los mercados . Los competidores de hoy pueden ser un grupo totalmente diferente al de mañana . Siempre hay que actualizar la investigación del mercado , la planeación mercadológica , así como pronosticar las posibilidades futuras del comportamiento del mercado , detectando riesgos y oportunidades . Hay que tener presente que los competidores se mueven , cambian , responden y contactan . La competencia es una fuerza dinámica que siempre está cambiando .

¹⁴⁴ Fleitman, Jack (2000) : Negocios exitosos . Editorial Mac Graw Hill , Primera Edición . México ,p62

A continuación se presenta el cuadro relativo a la Matriz del análisis de la competencia :

Cuadro 41 :
Matriz de análisis de la competencia .

MATRIZ DE ANÁLISIS DE LA COMPETENCIA									
FACTORES CRÍTICOS PARA EL ÉXITO :	COMPETIDOR #1			COMPETIDOR #2			COMPETIDOR #3		
	PESO	CALIFICACIÓN	PESO PONDERADO	PESO	CALIFICACIÓN	PESO PONDERADO	PESO	CALIFICACIÓN	PESO PONDERADO
Participación en el mercado.	0.20	3	0.60	0.25	3	0.75	0.12	3	0.36
Competitividad de precios.	0.20	1	0.20	0.15	1	0.15	0.10	1	0.10
Posición Financiera.	0.10	2	0.20	0.20	2	0.4	0.16	2	0.32
Calidad del producto.	0.20	4	0.80	0.10	4	0.4	0.15	4	0.6
Lealtad del cliente.	0.10	3	0.30	0.08	3	0.24	0.12	3	0.36
Equipo Directivo.	0.10	2	0.20	0.04	2	0.08	0.15	2	0.3
Tecnología.	0.10	2	0.20	0.18	2	0.36	0.12	2	0.24
SUMAS:	1.00		2.50	1.00		2.38	1.00		2.36

Fuente: Elaboración propia . ¹⁴⁵

¹⁴⁵ Op.cit # 44, p42 .

6.1.5.- Matriz reestructuradora de organizaciones :

La siguiente matriz tiene como objetivo el servir como un resumen del proceso del Diagnóstico Empresarial integral , derivado, precisamente, del análisis interno y de la delimitación de las brechas de planeación , anteriormente comentadas; lo que da como resultado la definición de los proyectos necesarios para cambiar totalmente la fisonomía de la organización con un enfoque del largo al corto plazo .

Cuadro 42 :

SITUACION PROBLEMÁTICA	MATRIZ REESTRUCTURADORA DE ORGANIZACIONES .					ASESORIA NECESARIA
	CAUSA	ACCION DE CAMBIO	TECNOLOGIA APLICABLE		MODELO	
			HERRAMIENTA			
1.- MALA IMAGEN DE LA EMPRESA	1.- Peor atención a los clientes . 2.- Problemas de inventarios	1.- Capacitar al personal 1.- Parecer el inventario 2.- Implementar SOFTWARE	SOFTWARE A LA MEDIDA	CRM ABC DE INVENTARIOS	En CRM y atención al cliente . En manejo de SOFTWARE de inventarios	En programas de CRM y atención a clientes En implementación de un paquete de control de inventarios a la medida
2.- ALTOS COSTOS DE OPERACION	1.- Maquinaria mal distribuida . 2.- Exceso de inventarios en piso .	1.- Rediseñar el LAY OUT 2.- Rediseñar procesos	NUEVO LAY OUT MAPEO DE PROCESOS		En mapeo de procesos .	Bufete de asesoria industrial . Especialista en organización y métodos.
3.- ALTOS COSTOS ADMINISTRATIVOS.	1.- Exceso de personal y funciones mal diseñadas y distribuidas	1.- Documentar mis procesos	MAPEO DE PROCESOS		En mapeo de procesos .	Especialista en organización y métodos.
4.- MALA INFORMACION FINANCIERA .	1.- Sistema de información no adaptable a las necesidades de la empresa .	1.- Diseñar e implementar un Sistema de Información Integral adecuado a las necesidades de la empresa .	MAPEO DE PROCESOS. DISEÑO DE SII Y SIG ADMINISTRACION EN UNA PAGINA	MODELO REESTRUCTURADOR	En SIG y diseño de sistemas . En mapeo de procesos. En Administración en una pagina .	Despacho Experto en desarrollo e implementación de sistemas SII Y SIG Consultor independiente .
5.- MAL AMBIENTE DE TRABAJO .	1.- Estilo autoritario y poco participativo del director general y los directores de área . 2.- Responsabilidades mal diseñadas y distribuidas. 3.- Peor sistema de remuneraciones .	1.- Capacitar y conscientizar a los directivos. 1.- Rediseñar procesos 1.- Rediseñar sistema de remuneraciones .	COACHING ONTOLOGICO PSICOANALISIS INTERVENCIONES DE D.O MAPEO DE PROCESOS BENCHMARKING	DESARROLLO ORGANIZACIONAL COACHING ONTOLOGICO	En LIDERAZGO POSITIVO. EN DESARROLLO ORGANIZACIONAL En mapeo de procesos En sistemas de remuneraciones	COACH ONTOLOGICO, PSICÓLOGO O PSICUATRA. Especialista en organización y métodos. Especialista en sistemas de remuneraciones .

Fuente : Elaboración propia .

Explicación de la Matriz Reestructuradora :

Primera columna :

Se anota la situación problemática o síntoma tal y como lo apreciamos .

Segunda columna :

Se procura identificar con toda honestidad la verdadera causa o raíz de la situación problemática. Si no puede hacerlo , porque es una situación problemática muy compleja, déjele esta labor a su consultor , el tiene la obligación de investigar las verdaderas causas de la situación problemática.

Tercera columna :

Esta columna siempre se debe de llenar con “ verbos en infinitivo “ , o sea, verbos de acción . Ejemplo : Implantar, capacitar, facultar etcétera.

Cuarta columna :

En esta columna se anotarán todas las herramientas técnicas de que podremos echar mano para resolver nuestra situación problemática. Dentro de las técnicas se encuentran los sistemas a implantarse.

Quinta columna :

En esta columna se anota el modelo técnico que se va a utilizar , ya sea que se trate de un modelo teórico o un modelo específicamente diseñado para la empresa .

Ejemplo :

Modelo de crecimiento –participación del BOSTON CONSULTING GROUP o Modelo Conceptual de Sistema de Costeo ABC para la empresa XYZ SA DE CV .

Sexta columna :

En esta columna se anota el tipo de capacitación que se requerirá para llevar a buen término el proyecto . Esta columna sirve también como plataforma para la “ detección de necesidades de capacitación “ .

Séptima columna :

En esta columna se anota el tipo de consultoría o asesoría necesaria a contratar para que lleve el Coaching o el liderazgo del proyecto o proyectos a desarrollarse .

6.2.- Modelo de gestión estratégica de costos :

6.2.1- Objetivos del modelo :

Un Sistema adecuado de Gestión Estratégica de Costos es una valiosa herramienta administrativa de gestión que permitirá a cualquier empresa obtener un liderazgo en costos a largo plazo dentro del mercado en que se desenvuelva a través de sus procesos , estrategias y estructura organizacional .

Los objetivos del modelo fueron establecidos en el marco teórico del presente trabajo (páginas 115-117) de la siguiente manera :

1. Proporcionar información confiable y oportuna para :
 - Valuar los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados .
 - Determinar el costo de ventas mensual .
 - Determinar los costos unitarios reales .
2. Controlar el costo, mediante la utilización de los estándares de operación .
3. Planear el costo , a través del conocimiento de la estructura del costo y del análisis del punto de equilibrio .
4. Proporcionar un control multifuncional mas que por áreas de responsabilidad o departamentos funcionales .
5. Lograr una mayor exactitud en el costeo de los productos , mediante el uso de bases unitarias y de actividades .
6. Obtener indicadores financieros y no financieros .
7. Calcular los costos de no calidad (pasivos u ocultos)
8. Coadyuvar en la obtención de ventajas competitivas sostenibles en el largo plazo .

6.2.2- Características del Modelo :

En virtud de que aún dentro del mismo giro no existen dos empresas exactamente iguales, las características del Modelo a Implementar estarán dadas por las necesidades específicas de la empresa en donde se vaya a implementar el sistema en cuestión.

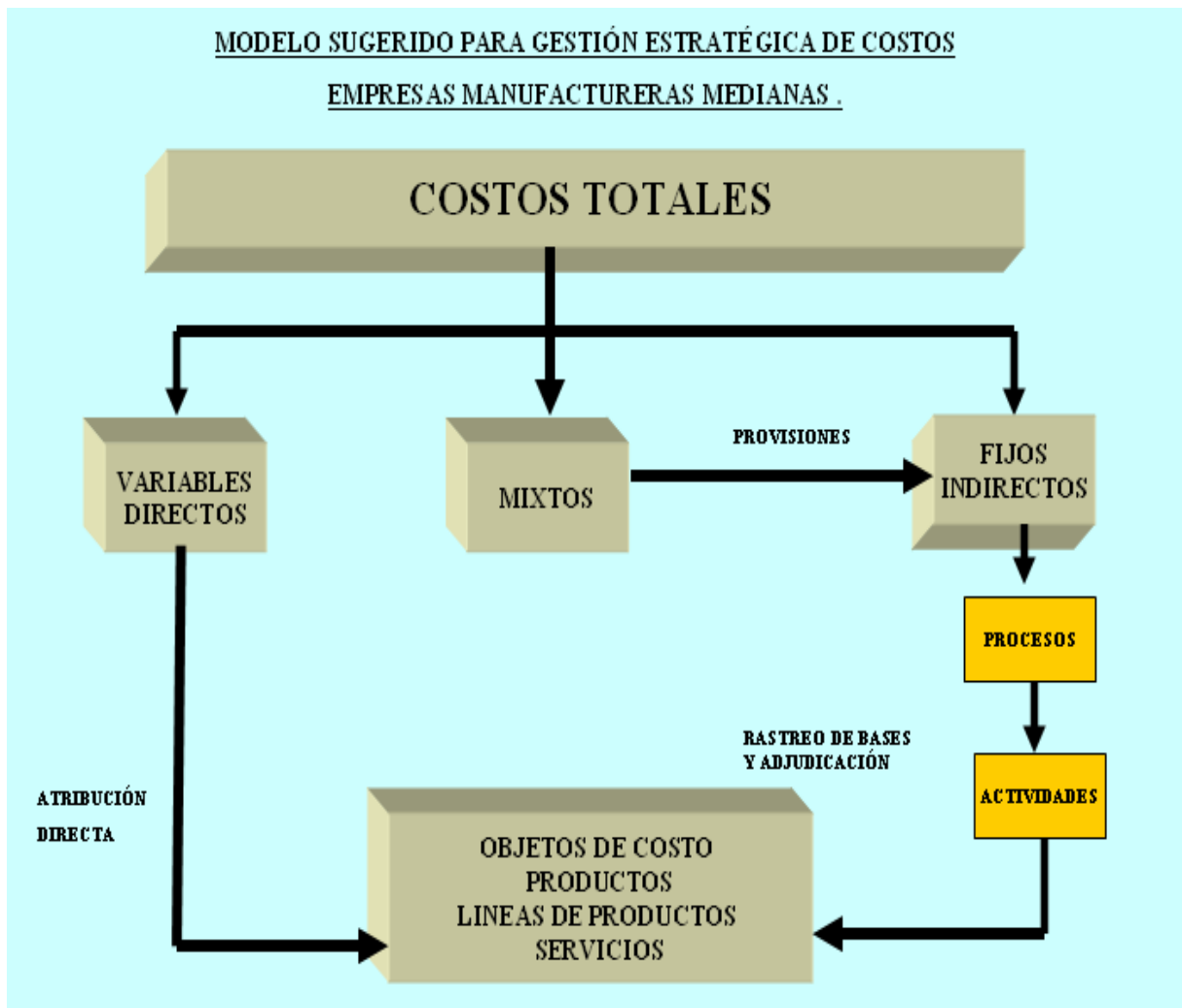
Dentro de las características particulares de una empresa que se deben considerar para delimitar el Modelo a Implementar , están las siguientes :

1. Importancia relativa de la “ carga fabril “ dentro del Costo total de producción .
2. Régimen de Producción .
3. Número y complejidad de los procesos productivos .
4. Estructura del Costo Total .
5. Estructura Administrativa .
6. Número de departamentos productivos y de Servicio .

7. Explosión de materiales, tanto variedad de materias primas utilizadas como artículos terminados fabricados .

Para una empresa compleja con una explosión grande de artículos , tanto materias primas como artículos terminados , así como con procesos productivos complejos y un gran número de departamentos productivos y de servicio; que inclusive, en una empresa mediana se puede dar el caso , se sugiere el siguiente Modelo de Sistema para la Gestión Estratégica de sus Costos :

Diagrama 24 :



Fuente : Elaboración propia .

Como se puede apreciar en el diagrama anteriormente presentado, las características del Modelo Propuesto son las siguientes : ¹⁴⁶

- 1.- Se hace énfasis en la delimitación exacta de la estructura de costos de la empresa , o sea, la separación del total de sus costos en dos grandes grupos :

COSTOS FIJOS Y COSTOS VARIABLES .

2.- En el caso de tener muchos conceptos de costos “ mixtos “ de importancia, se podrían gestionar como costos fijos a través de provisiones mensuales, considerando como “ variaciones al costo estándar “ , las diferencias con los pagos reales .

3.- En el caso de tener una “ carga fabril “ de importancia, se trataría de utilizar las bases de actividades para el rastreo o asignación de los costos por unidad de costo , a fin de obtener una “ contribución marginal “ más confiable para la toma de decisiones .

6.2.3.- Requerimientos del Modelo :

Los requerimientos del modelo propuesto , se dividen a su vez en dos apartados como sigue :

6.2.3.1.- Requerimientos del Sistema :

Tal y como se mencionó en el marco teórico, (específicamente en el diagrama 19 presentado en la página 158 del presente trabajo) , un sistema de gestión de costos para considerar que posee un enfoque estratégico deberá estar integrado por los siguientes subsistemas :

- Subsistema de costos tradicional para efectos fiscales y de contabilidad financiera .
- Subsistema de costeo por actividades , cuando los cargos indirectos sean de importancia relativa dentro de la estructura de costos de la empresa .
- Subsistemas de retroalimentación operativa de acuerdo a las necesidades específicas de cada empresa como : costeo del ciclo de vida del producto, costeo objetivo y sistema de sólo materiales directos (throughput accounting)

6.2.3.2.- Requerimientos Administrativos :

Para la implementación exitosa del Modelo Propuesto , se requiere la observación de los siguientes puntos :

1. Tener implementado o implementar un Modelo adecuado de Planeación Estratégica .- Análisis FODA .
2. Documentación y/o mapeo de todos los procesos de la empresa .

¹⁴⁶ Op.cit # 74 p97 .

3. Delimitación exacta de la estructura de costos de la empresa .
4. Administración de la calidad total .
5. Análisis de la cadena de valor .
6. Análisis del sistema de valor de la industria .
7. Tener implementado un programa permanente de reducción de costos .
8. Reingeniería de procesos , cuando sea necesario .
9. Producción JUSTO A TIEMPO . Cuando la naturaleza de los procesos lo permitan .

No puede existir un Sistema de Gestión Estratégica de Costos sin un modelo de planeación estratégica . De lo contrario, el concepto de “ Gestión Estratégica “ ya no tendría ninguna validez .

Con la adecuada gestión de las actividades y los procesos , a través del desarrollo de la creatividad y de la cultura de la innovación , se lograrán mejores resultados (tanto en el corto como en el largo plazo) ; que , únicamente con el esquema tradicional de “ controlar “ en forma rutinaria mensual los resultados y desviaciones a corto plazo con respecto a un Plan o Presupuesto Maestro .

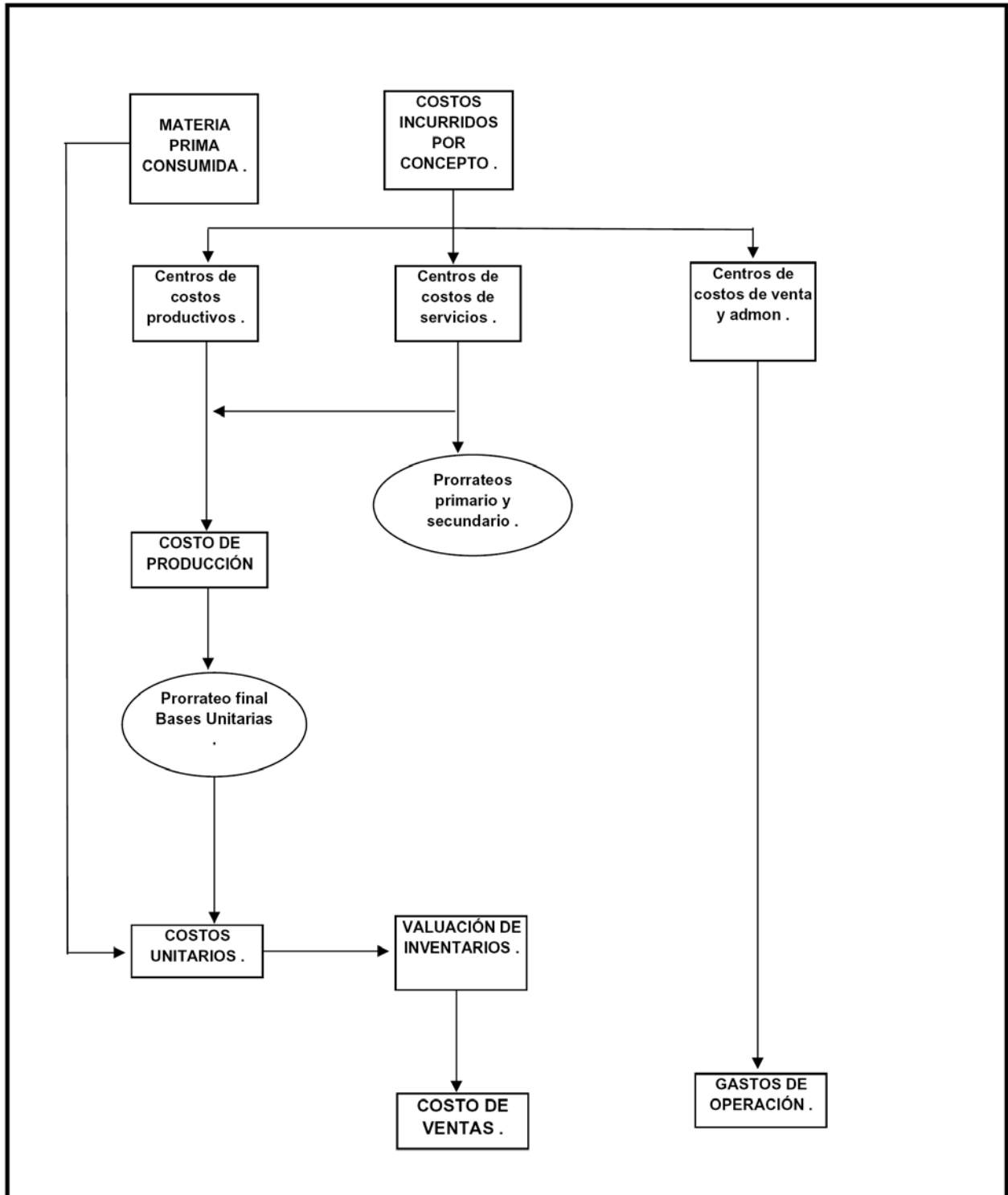
6.2.4.- Sistema de costos tradicional :

Debido, principalmente, a las necesidades tanto de la contabilidad financiera para fines de información externa y para dar cumplimiento a las normas de información financiera (NIF) ; así como a la necesidad de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales en nuestro país, es necesario tener implementado en todas las empresas un sistema de costos tradicional (de FASE 1) . Por otro lado, cuando en una empresa se está utilizando un modelo de planificación tradicional, es muy común que estas empresas estén utilizando también un sistema de control de costos estándar (de FASE 2) ; en todo caso, ambos sistemas se entrelazan para , que, trabajando en forma conjunta, logren los objetivos primarios de toda gestión elemental de costos (valorar inventarios, determinar el costo de ventas mensual , calcular costos unitarios reales y controlar el costo) . Para el caso de la “ planeación del costo para toma de decisiones “ , el uso del costeo variable (costeo directo) podría resultar opcional para muchas empresas, y utilizarse, inclusive , extra libros ; sin embargo , debido , principalmente a la reforma fiscal vigente a partir del 1 de enero de 2005, se ha autorizado abiertamente el costeo directo para efectos fiscales, lo cual podría orillar a muchos empresarios a su amplia utilización, debido , lógicamente a los beneficios fiscales que pudiera reportarle esta sistema .

Para que se pueda afirmar que una empresa tiene implementado un sistema de costos , formalmente hablando, debe de contar con un Manual de Operación del mismo .

A continuación presentamos el diagrama relativo al funcionamiento de un sistema de costeo tradicional :

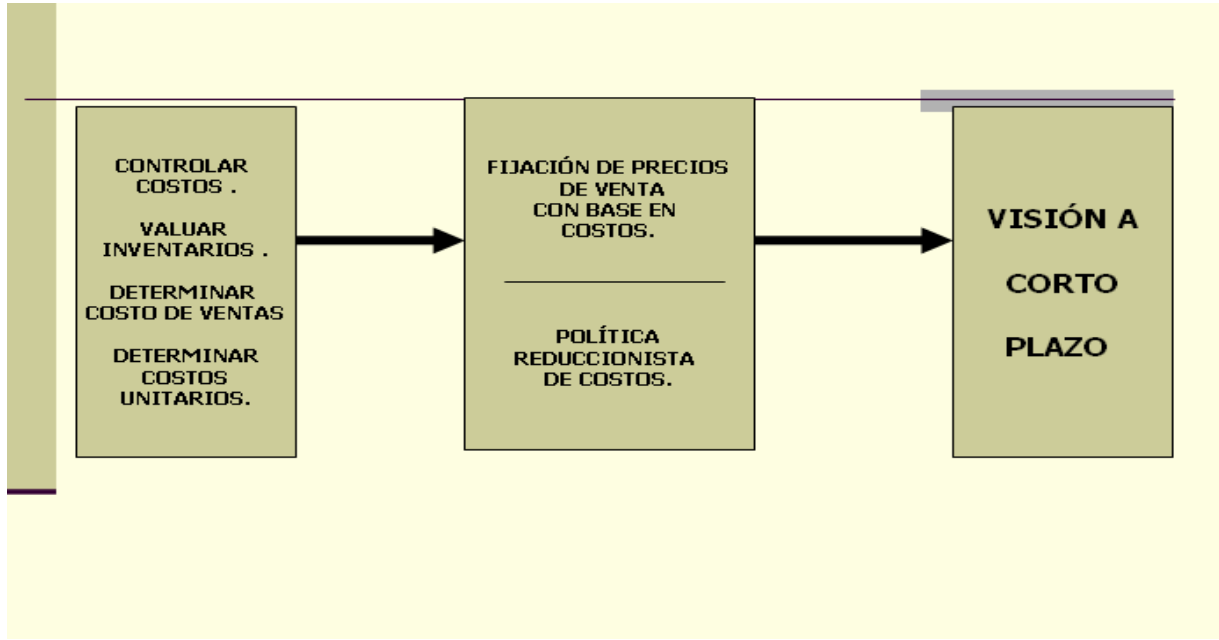
Diagrama 25 :
Sistema de costos tradicional .



Fuente : Elaboración propia .

En el siguiente diagrama se presenta el enfoque tradicional del control de costos :

Diagrama 26 :
Enfoque tradicional de control de costos .



Fuente : Elaboración propia .

6.2.5.- Sistema de costeo por Actividades (ABC) :

Como nos decía el eminente profesor C P Armando Ortega Pérez de León en sus cátedras de costos :

“ Los sistemas eficientes para el control de costos y control presupuestal , no se hicieron ni para los flojos , ni para los ineptos “ .

El sistema de costeo por actividades, es rechazado por muchos empresarios, debido , al hecho, de que, según ellos, “ implica mucho trabajo innecesario “ y su “ beneficio es muy incierto “ .

Los modelos propuestos en el presente trabajo se basan en el mapeo o documentación de “todos “los procesos de la organización, labor que representa una gran inversión de tiempo, dinero y esfuerzo; pero ,que, si se realiza de forma adecuada, se convertirá en la “piedra angular “en que descansará toda la reorganización y reestructuración de una organización que realmente quiera cambiar su enfoque para ser más productiva y rentable.

Personalmente equiparo (en el nivel individual) al mapeo de los procesos con el Check up médico que debemos practicarlos las personas mayores a 45 años de edad . Desgraciadamente en nuestro país, no se ha cultivado una cultura de la “ prevención “ . Pocas personas nos practicamos este examen periódicamente .

Cuando saludamos a una persona y le preguntamos : ¿¿¿ Como estas ¿??? , generalmente nos contesta : ¡¡¡¡¡ Muy bien ¡!!!! . Al poco tiempo, nos enteramos de que ha fallecido por algún problema , que dicen los médicos : que si se hubiera atendido a tiempo etcétera , etcétera .

Es el mismo problema que pasa con las organizaciones, se rehúsan a practicarse un Check up empresarial (llamado DEI , diagnóstico empresarial integral) , en virtud de que representa mucha inversión de tiempo , dinero y esfuerzo .

Como esperan los empresarios mexicanos de las empresas manufactureras medianas lograr mejores resultados en un entorno que ha dado un giro de 180 grados, haciendo las cosas de la misma manera, sin cambio alguno , ni en la mentalidad , ni en la forma de administrar sus organizaciones .

Una de las condicionantes necesarias para poder implementar un sistema de costeo por actividades, es , precisamente, el mapeo de todos los procesos de la organización con un enfoque más pro activo y participativo que el llevado a cabo para efectos de “ cumplir un trámite “ de acreditamiento en los ISOS 9000 .

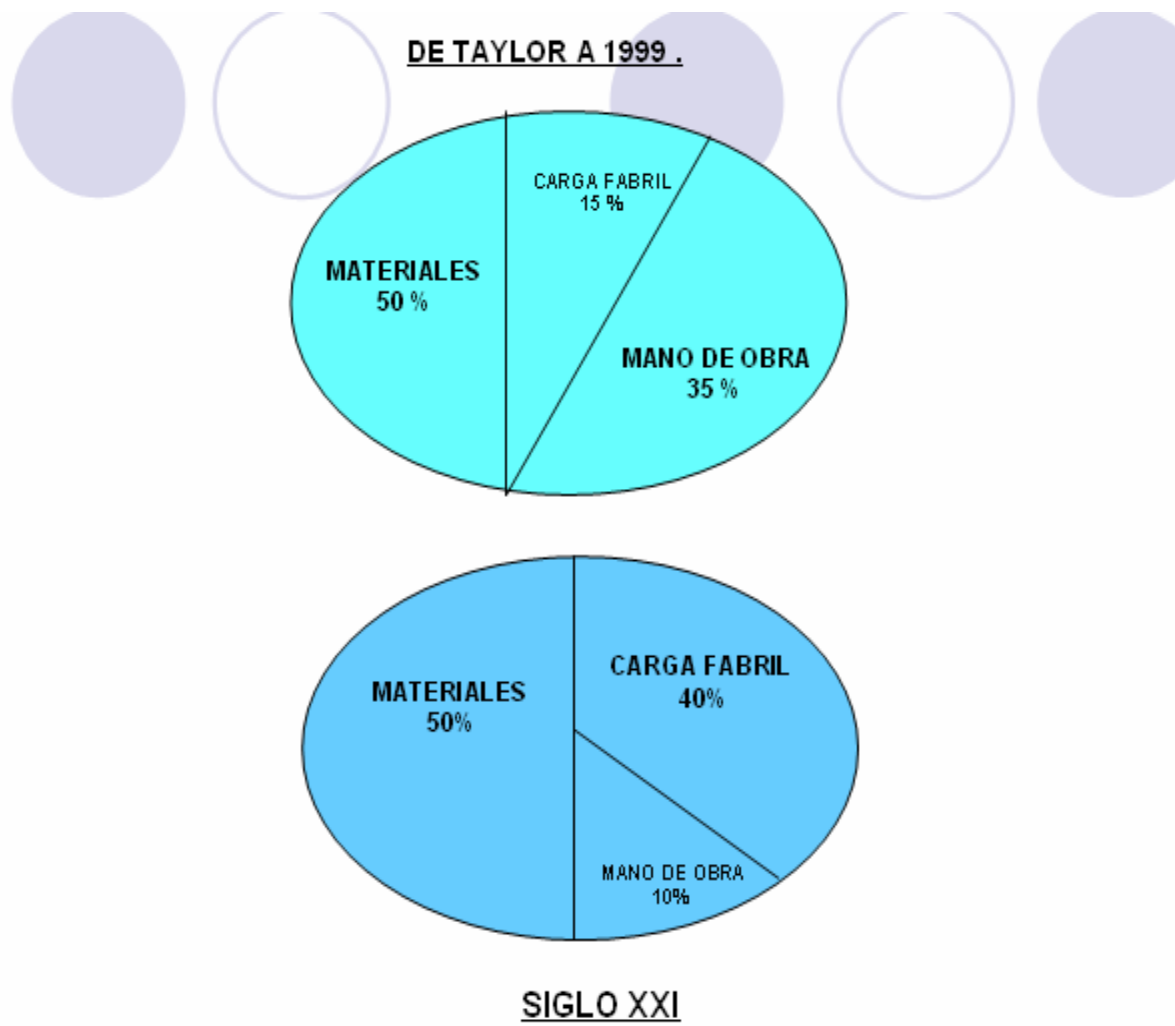
La gestión por actividades , más que una caja de herramientas , es una nueva filosofía de gestión que sale al paso de muchos hábitos y muchos prejuicios . Citemos como ejemplos de costumbres heredadas del pasado y que pueden erigirse en otros tantos obstáculos a la introducción de los nuevos enfoques de gestión estratégica de costos : ¹⁴⁷

- La atención exclusiva que , todavía, muchos directivos dedican a los datos contable .
- El culto a la productividad local y a las medidas de los índices horarios .
- El desdén por las informaciones no cifradas en unidades no monetarias , consideradas como menos legítimas que las informaciones financieras , a pesar de que se encuentren cuantificadas .
- La identificación , o más bien confusión, del control de la gestión empresarial con una inspección, y, por tanto, la concentración de esfuerzos sobre la confección de informes , los resultados y las responsabilidades en detrimento del trabajo participativo, la innovación y la creatividad .
- La utilización de la información de costos únicamente como objetivos primarios de gestión elemental de costos (del siglo antepasado) .
- La búsqueda . a nivel local, de unos óptimos, sin tener en cuenta los efectos externos de las decisiones .
- La identificación de la eficiencia micro económica con la reducción o minimización de los costes totales .

La implementación de un sistema de costeo por actividades es indispensable para todas las empresas con una carga fabril (cargos indirectos) elevada , de acuerdo con el siguiente diagrama :

¹⁴⁷ Op.cit # 94,p166 .

Diagrama 27 :
Estructura actual de los costes industriales .

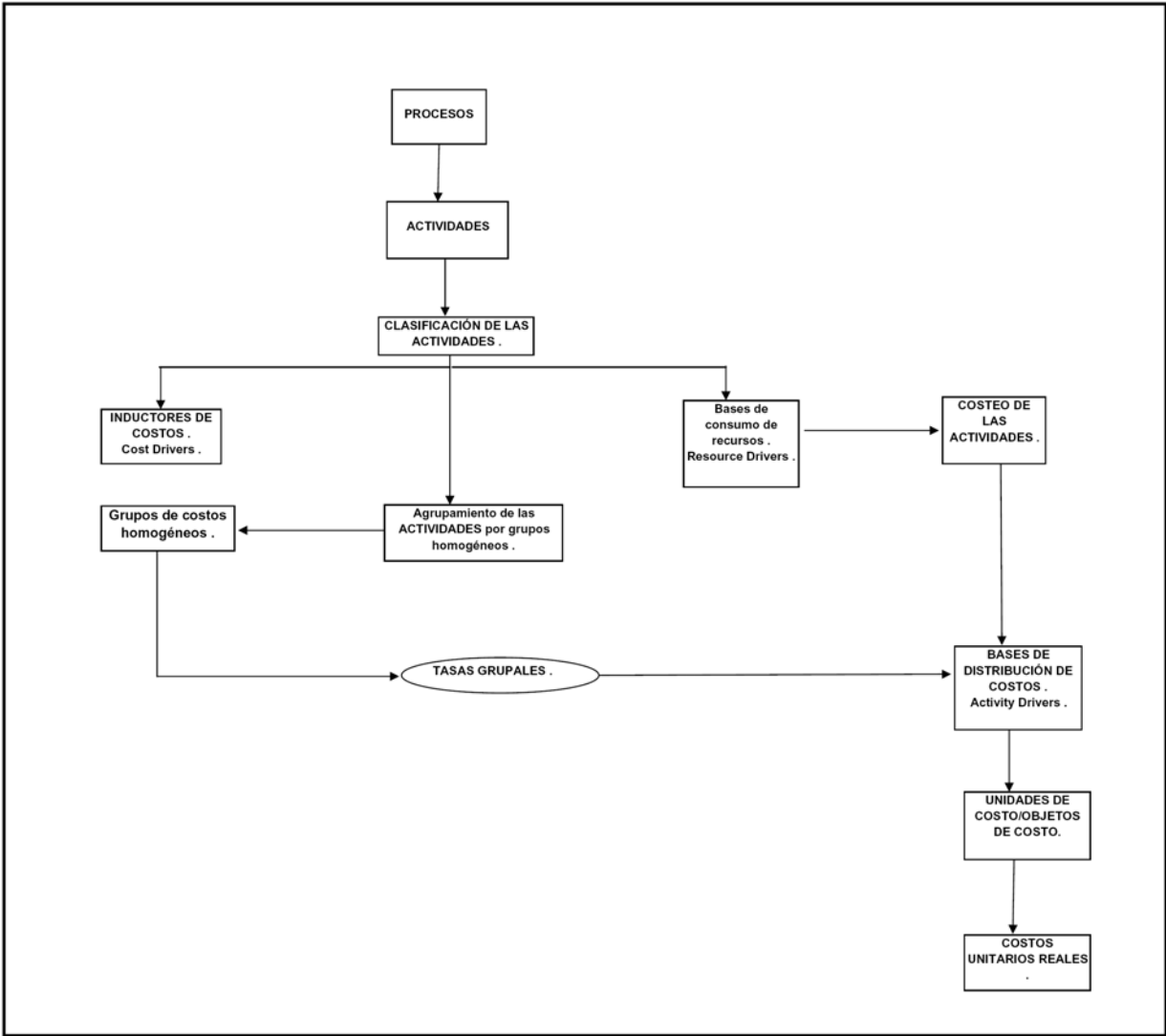


Fuente: Adaptado de (Philippe,1996) ¹⁴⁸

¹⁴⁸ Op.cit # 94, p103 .

A continuación presentamos el diagrama relativo al funcionamiento de un sistema de costeo por actividades (ABC) :

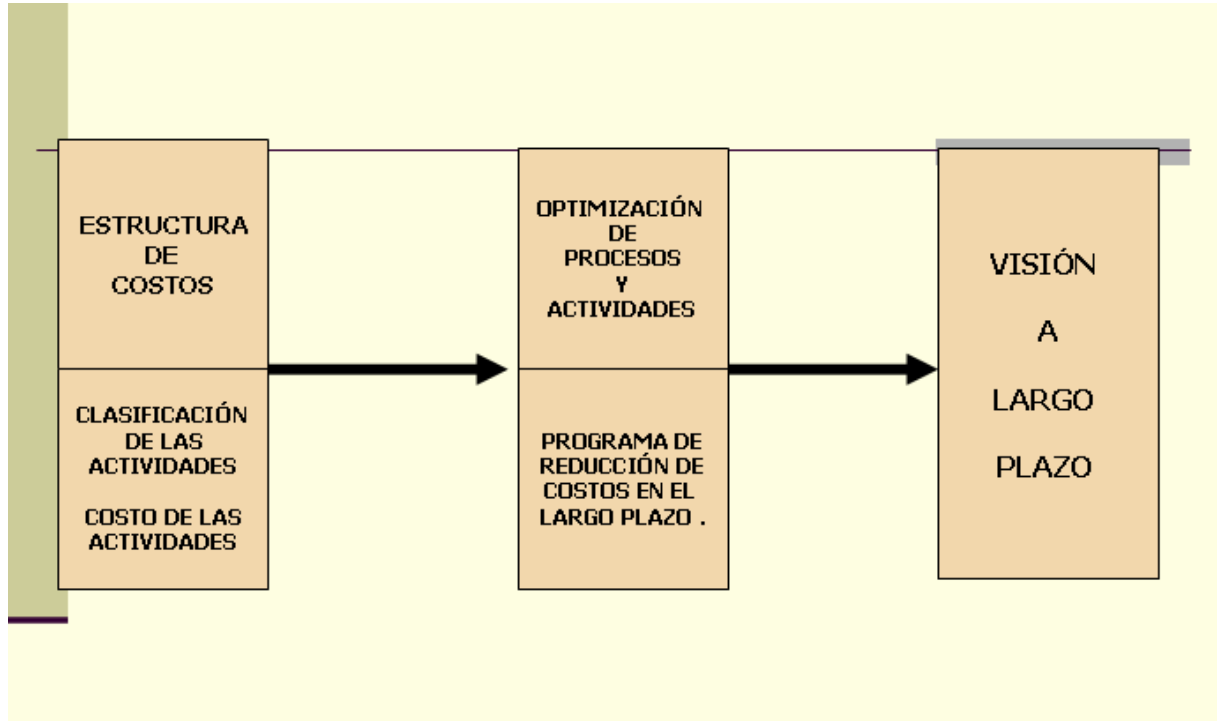
Diagrama 28 :
Sistema de costeo por actividades (ABC) .



Fuente: Elaboración propia .

En el siguiente diagrama se presenta el enfoque de gestión estratégica de costos :

Diagrama 29 :
Enfoque de gestión estratégica de costos .



Fuente : Elaboración propia .

6.2.6.- Bases para un enfoque de reducción estratégica de costos :

En el actual entorno competitivo, únicamente las empresas que se decidan a gestionar sus costos de manera estratégica, serán las que logren obtener una ventaja competitiva sostenible en el largo plazo , y por consiguiente , no únicamente sobrevivir; sino crecer generando cada vez mayor cantidad de empleos y , como consecuencia, pagando también grandes cantidades de impuestos .

Es necesario cambiar de una vez por todas la mentalidad tradicional de “ poner el caballo detrás de la carreta “ , o lo que es lo mismo, estar enfocados en las consecuencias y no en las causas , conduciendo el automóvil con la mirada fija en el retrovisor , o sea, en el pasado , tratando siempre de corregir los errores , en lugar de reflexionar sobre mi situación actual y diseñar las medidas preventivas necesarias para que se logren los mejores resultados con la colaboración de todo el personal de la organización .

A continuación presentamos el diagrama relacionado con las bases para lograr un enfoque de reducción estratégica de costos :

Diagraman 30 :
Bases para un enfoque de reducción estratégica de costos .



Fuente : Elaboración propia .

6.2.6.1.- Fuentes de la eficiencia en costos : ¹⁴⁹

Existen básicamente 4 fuentes de eficiencia en costos como sigue :

1. Economías de escala .- Son las que se lograron con el advenimiento de la industrialización y la producción en masa , o sea el abatimiento de los costos unitarios a través de los sensibles incrementos en volúmenes de producción con la consiguiente reducción de los costos fijos .
2. Experiencia.- Es el grado de conocimiento técnico obtenido a través del tiempo en cuanto a los procesos de fabricación con la consiguiente mejora de la tecnología .
3. Diseño de productos y procesos.- Esta fuente de eficiencia en costos se encuentra íntimamente ligada con la anterior, en el sentido de que es a través del tiempo y de la experiencia como se van madurando las técnicas aplicadas en el diseño de los productos y de los procesos . Aunque, actualmente, esta fuente

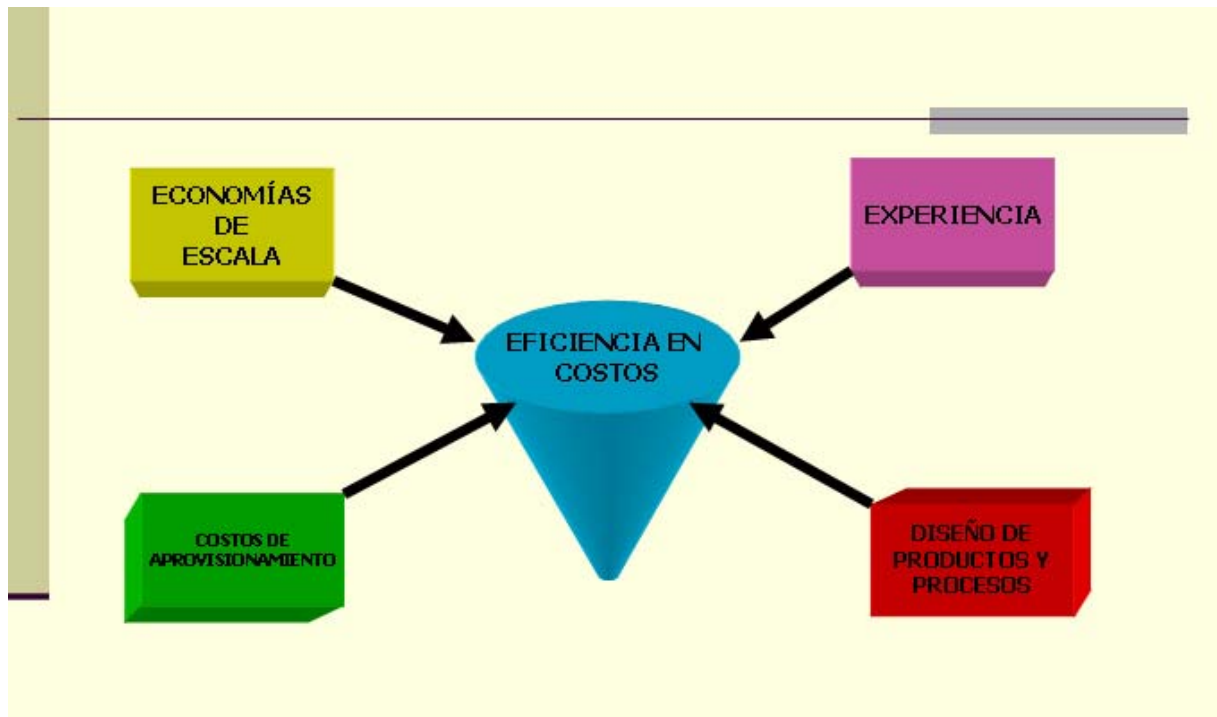
¹⁴⁹ Johnson, Ferry y Scholes, Kevan (2001) : Dirección Estratégica . Editorial Prentice Hall, Quinta Edición. México, p151 .

debe de ser más dinámica , ya que , en el nuevo entorno competitivo , lo que escasea , muchas veces, es el tiempo .

4. Costos de aprovisionamiento.- Esta fuente viene íntimamente ligada con el proceso de abastecimientos y de compras en la organización . Es por ello, que muchas veces a esta función se le clasifica como de actividad primaria y ya no como de soporte, ya que su influencia en el la estructura de costos es de gran importancia .

A continuación se presenta el diagrama relativo a las fuentes de la eficiencia en costos :

Diagrama 31 :
Fuentes de la eficiencia en costos .



Fuente : (Johnson y Scholes, 2001) ¹⁵⁰

6.2.6.2.- Enfoque de reducción estratégica de costos :

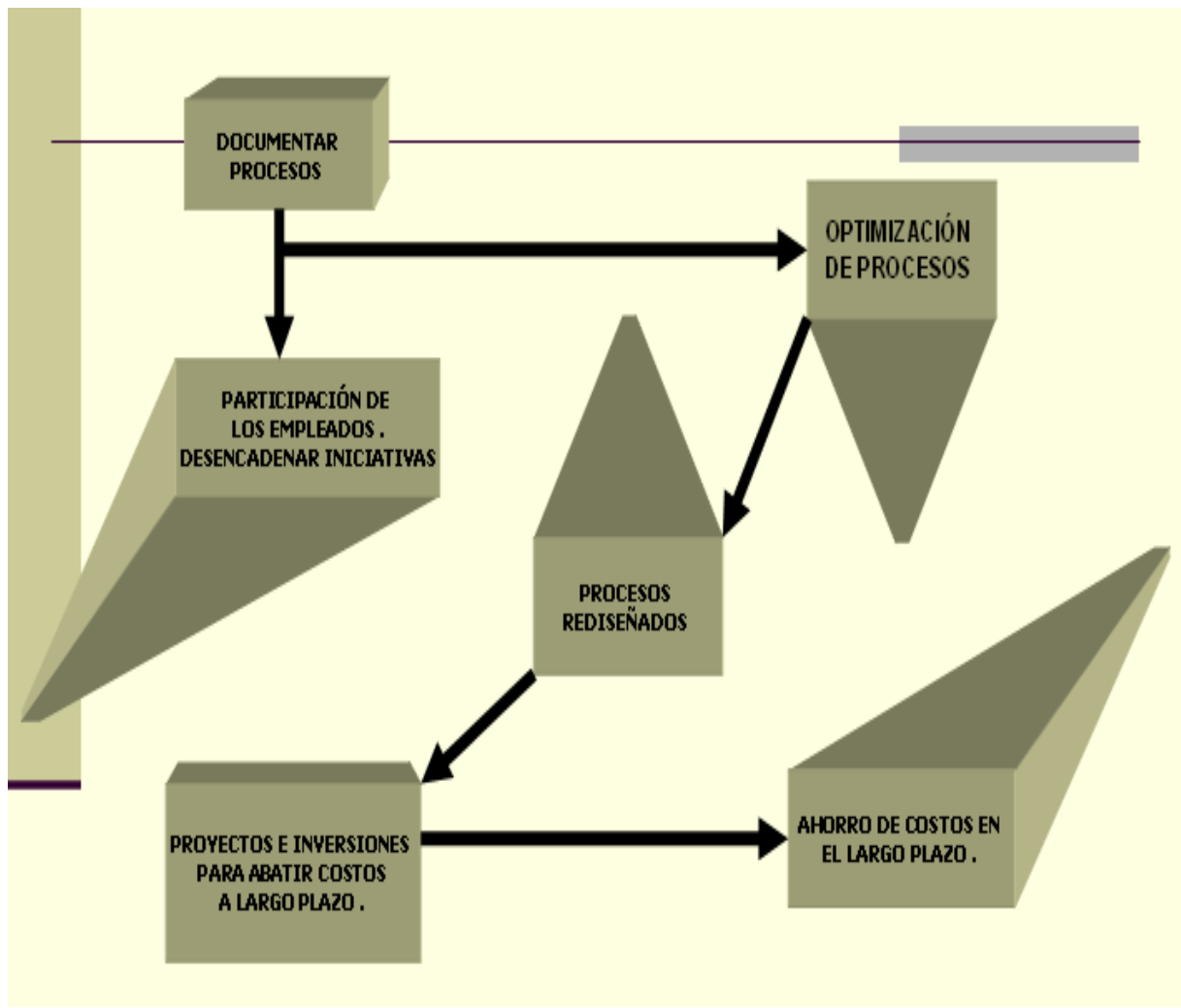
Como se ha mencionado en repetidas ocasiones, el mapeo o documentación de los procesos es la base en que se finca la reducción de los costos con un enfoque estratégico, ya que si no se analiza con profundidad lo que se está haciendo actualmente cuestionando la forma y el fondo del por qué de las actividades, difícilmente podríamos implementar eficazmente algún programa de reducción de costos .

¹⁵⁰ Op.cit # 149,p151 .

Desgraciadamente, en la mayoría de las empresas mexicanas medianas de manufactura , todavía se acostumbra el estilo reactivo de administración , en el cual , las decisiones siempre se toman “ después deque se ahogó el niño “ .

A continuación se presentan los diagramas relacionados con el enfoque de reducción estratégica de costos , así como el procedimiento de reingeniería de procesos :

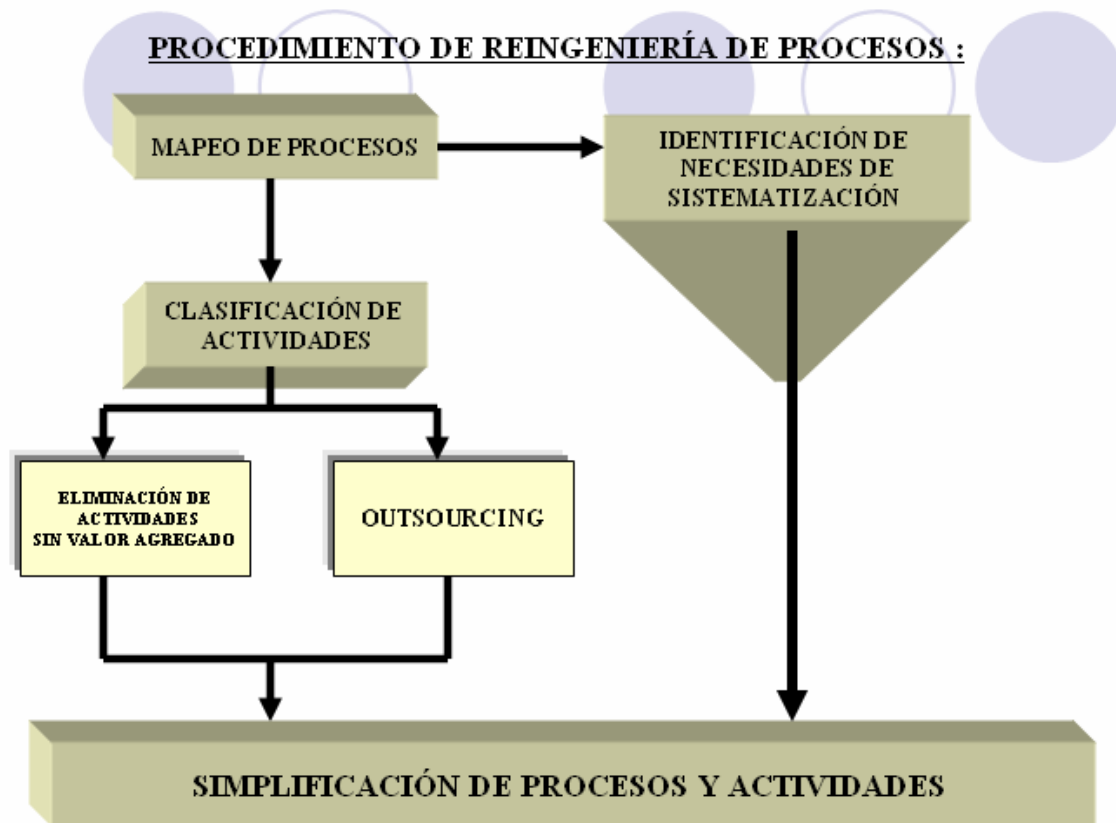
Diagrama 32 :
Enfoque de reducción estratégica de costos .



Fuente : Elaboración propia .

Como observamos en el siguiente diagrama, también es el mapeo o documentación de los procesos de la organización, la base piramidal en que se fundamenta la , muchas veces controvertida , reingeniería .

Diagrama 33 :
Procedimiento de reingeniería de procesos .



Fuente : Elaboración propia .

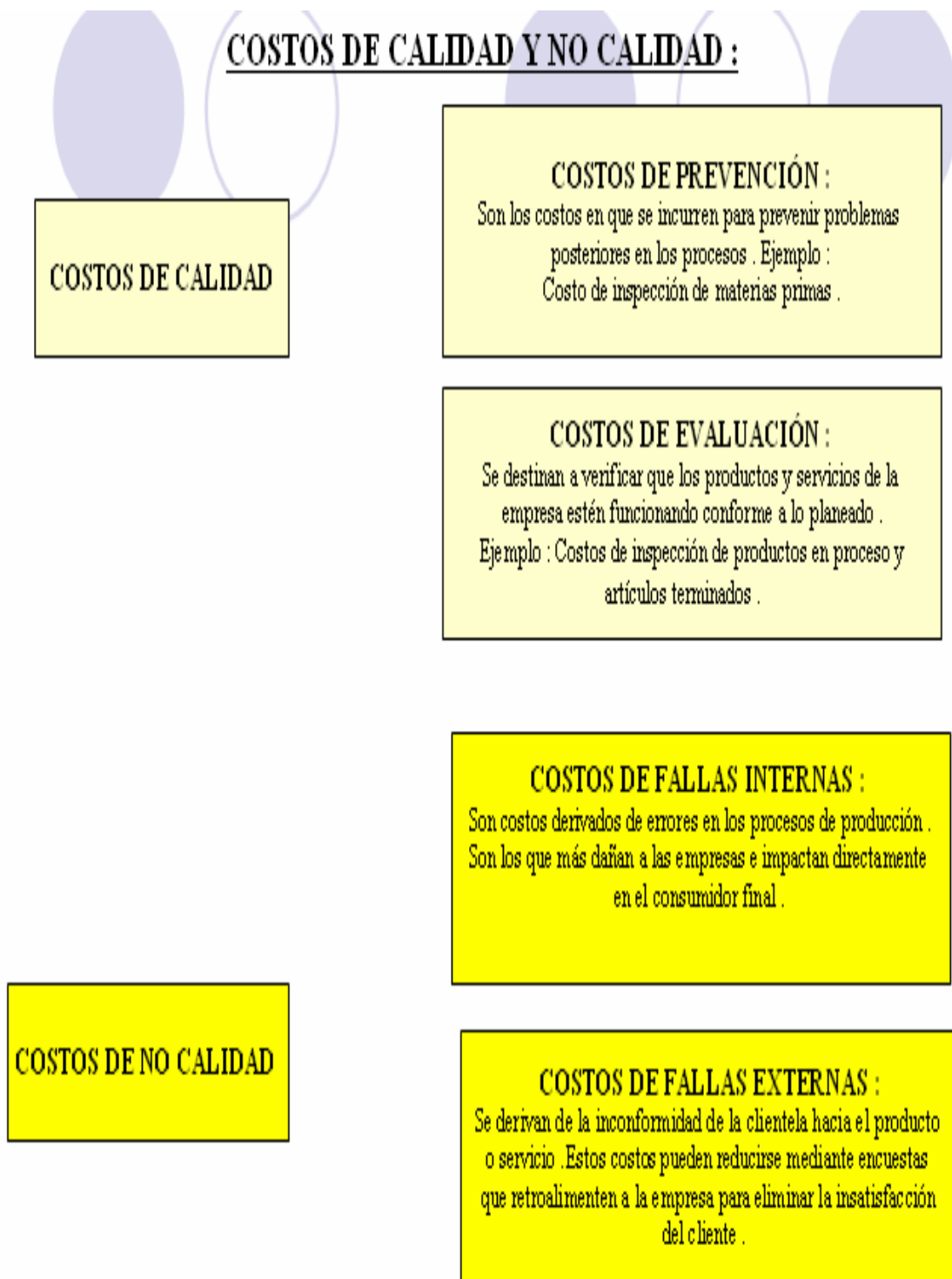
6.2.6.3.- Identificación de costos ocultos :

Los llamados “ costos ocultos “ , también conocidos como : costos pasivos, costos de calidad o costos implícitos son aquellos que la contabilidad financiera tradicional no registra; sin embargo, a pesar de ser los más difíciles de detectar, son los que ofrecen más oportunidades de hacer más eficiente a la empresa y aumentar sustancialmente los márgenes de utilidades .

Antes de tomar otras medidas precipitadas , hay que revisar primero concienzudamente los procesos (mapeo) y eliminar los desperdicios de tiempo y de recursos .

En los siguientes cuadros se menciona la clasificación de los costos de calidad , así como el procedimiento sugerido para identificar los costos ocultos .

Cuadro 43 :
Clasificación de los costos de calidad .



Fuente : Elaboración propia .

Cuadro 44 : Procedimiento para identificar costos ocultos .

- 1.- Cuantifique todos los costos en los que incurre para la operación de su negocio .
Agrúpelos por procesos y actividades , así será más fácil ,posteriormente identificar cuales son los costos ocultos de calidad .
- 2.- Compare los costos en los que realmente está incurriendo contra los recursos presupuestados e investigue las desviaciones de importancia .
- 3.- Haga pruebas en cada área, proceso y actividad , identificando la necesidad del costo en cada una , a fin de identificar desperdicio de recursos utilizados .
- 4.- Para identificar los costos o fallas de cada área se pueden utilizar algunas de las herramientas estadísticas como el Checklist, el diagrama de ISHIKAWA , el diagrama de dispersión o inclusive los gráficos de control de procesos .
- 5.- Una vez identificados los verdaderos costos de calidad , implemente acciones correctivas .
Esto se puede hacer mediante una gráfica de PARETO (el 80 % de los costos podrían encontrarse en el 20% de las fallas) .
- 6.- Una vez implementadas las mejoras haga evaluaciones de desempeño continuas (se recomienda cada seis meses) para verificar que no se vuelva a la situación que ocasionaba los grandes costos .

Elaboración propia .

6.2.6.4.- Análisis de filtros de costos : ¹⁵¹

La mayoría de las empresas prestan una gran atención al “ control de costos a corto plazo “ . se trata de determinar su origen o causa , se controlan y se trata de reducirlos a su mínima expresión . esto podría ser un error por dos razones :

1. El costo no debe desvincularse del “rendimiento “ . la reducción de los costos como objetivo en si produce inevitablemente una reducción del rendimiento . esto origina una disminución de la productividad en el largo plazo .
2. En ocasiones debe admitirse un aumento de los costos incurridos para alcanzar una meta importante de rendimiento .
3. La asignación de la productividad de los costos es una técnica para redistribuir el costo de manera que aumente la productividad .

¹⁵¹ Propenko, Joseph (1987) : La Gestión de la Productividad . Editorial Limusa , 2. Edición . México, pp71-73 .

Esta técnica se opone a las tradicionales reducciones lineales de los costos que eliminan lo bueno junto con lo malo .

La técnica propuesta permite determinar las partidas de los costos que son esenciales o indispensables , así como el importe de los costos necesarios para mejorar la productividad en el largo plazo .

La base teórica de esta técnica es el análisis y la redistribución de los costos en las siguientes categorías conocidas como filtros de costos :

A. Costos evitables :

Supresión o eliminación de toda partida de costos que se haya presupuestado ; pero que no se haya ejercido o realizado .

B. Costos eliminables :

Supresión o eliminación de todas aquellas partidas de costos que ya no sean necesarias , en virtud de inversiones en activos fijos o bien por costos de sustitución .

C. Costos abatibles :

Reducción o disminución de la cuantía de la partida de un costo que se ha presupuestado en exceso , o que esta en etapa de realización .

Dentro de este filtro entran también todas aquellas partidas de costos que tengan la posibilidad de ser reducidos debido principalmente a decisiones propias de la dirección , basadas en alguna de las técnicas mencionadas en el presente modulo .

D. Control de los costos :

Realización de los desembolsos , pero manteniendo el importe de las diferentes partidas de costos dentro del nivel presupuestado . todos los costos controlables entran dentro de este filtro o categoría .

E. Eficacia de los costos :

Aumento de los costos previstos en el presupuesto , en virtud de que mejoran el rendimiento , o bien, van a reducir los costos totales en el largo plazo .

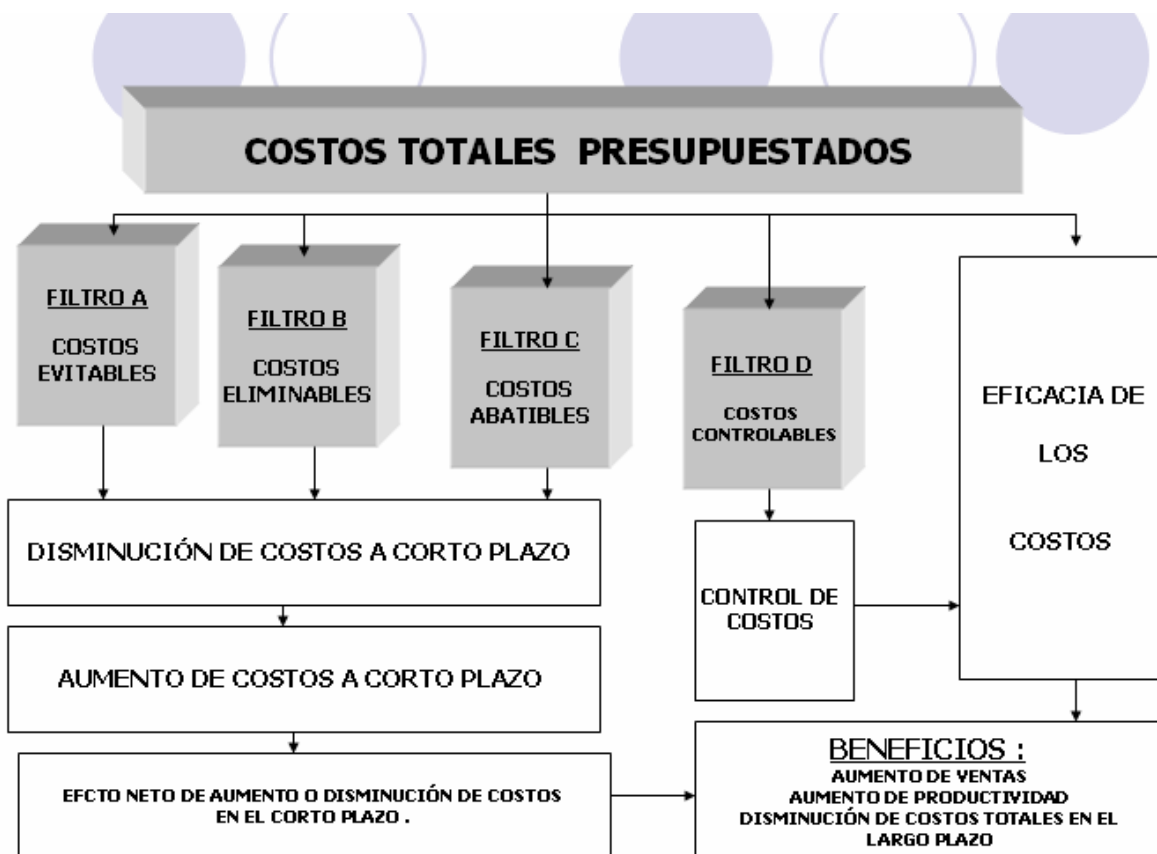
A continuación se presenta un ejemplo de la Matriz de análisis de filtros de costos :

El procedimiento de la distribución de la productividad de los costos se lleva a cabo de la siguiente manera :

- A. Enumerar las demandas de costos de acuerdo al presupuesto o de acuerdo a la tendencia de los costos incurridos (cuando no se elaboren presupuestos) .
- B. Ordenar la relación anterior por orden decreciente de **BENEFICIOS** , es decir , desde el rendimiento mayor por una cuantía determinada de costo incurrido , hasta el de rendimiento menor .
- C. Separación en la lista según la curva de productividad de los costos, a partir del rendimiento o beneficio inferior . Identificar en la lista anterior los porcentajes correspondientes a cada categoría.
- D. Redistribución de los ahorros (**DE LOS FILTROS A, B Y C**) a las **partidas de eficacia de los costos** .

A fin de ejemplificar mejor lo anteriormente comentado, se presenta en el siguiente diagrama la metodología seguida en la utilización de la matriz de los filtros de costos :

Diagrama 34 :
Análisis de filtros de costos .



Fuente : Elaboración propia .

6.2.6.5.- Implementación del programa de reducción de costos :

Una vez que se han identificado las actividades clave en las cuales se pueden hacer reducciones de costos , recomendamos lo siguiente :

- ✚ Céntrese en las actividades más críticas y en los conceptos de costos más importantes .
- ✚ Preocúpese por hacer pequeñas, pero constantes y progresivas mejoras .
- ✚ Una vez identificada una actividad o un concepto de costo que se puede reducir , o inclusive, eliminar, actúe lo más pronto posible ; se pueden ir refinando los cálculos y análisis sobre la marcha .
- ✚ Sea persistente; en muchas ocasiones , la reducción de costos no se logra con la rapidez deseada, pero es mejor tarde que nunca .
- ✚ Involucre, como lo habíamos mencionado anteriormente, a todo el personal en un “ concurso de abatimiento de costos “ y sobre todo : **PREDIQUE CON EL EJEMPLO .**
- ✚ No cometa el error de creer que la reducción de costos es sólo responsabilidad de las áreas contables y financieras : **toda la empresa debe participar, comprometerse e involucrarse en esta actividad .**
- ✚ Identificar los obstáculos probables para el éxito en todos los niveles de la empresa y la forma de eliminarlos .
- ✚ Encontrar formas de recompensar, reforzar y comunicar el avance del programa .
- ✚ Desarrollar un consenso sobre los cuatro o cinco objetivos mas importantes sobre los cuales enfocarse durante los doce meses siguientes
- ✚ Desarrollar una metodología para manejar las ideas de ahorro en costos y retroalimentar a los que las originaron , recompensarlos e implementar las ideas .
- ✚ Elegir un nombre para el proyecto . (PROYECTO PLUS)
- ✚ Identificar la forma de introducir y hacer eficaz un proceso a largo plazo de mejora continua en toda la empresa .
- ✚ Ponerse de acuerdo en la forma de introducir todo el programa al universo de empleados de la empresa .

Antes de iniciar con el programa de reducción de costos , sería conveniente hacernos la siguiente reflexión :

- ¿ Como se compara contra el líder y otros participantes importantes de la industria , desde el punto de vista del crecimiento de ventas, estructura de costos y rentabilidad ?
- ¿ Cuáles son las implicaciones a largo plazo para la empresa si se continúa con el curso presente , en relación con los competidores ? Y ¿ cuáles serían , para la empresa en relación con los competidores , si se desarrolla una cultura de **conciencia de costos** ?
- ¿ Se ha vislumbrado o planeado en dónde se desearía estar dentro de 3 o 4 años en relación con el líder de la industria , o contra un promedio de los competidores más importantes ?

- ¿ Se perciben cambios en la estrategia de mercadotecnia que ayuden a abatir costos ?
- ¿ Se tienen identificadas algunas inversiones en activos fijos o sistemas que van a ayudar a abatir los costos en el largo plazo ?
- ¿ Qué acciones concretas tiene en mente para establecer la cultura de conciencia de costos en su empresa ?
- ¿ Tiene identificados algunos niveles directivos o de mandos medios que pudieran ser eliminados con la implementación del programa ?
- ¿ Tiene en mente algún programa de incentivos para premiar la innovación y creatividad entre los empleados ?
- ¿ En el caso de empleados u obreros que pudieran ser desplazados, existe alguna alternativa para su reubicación dentro de la empresa ?

La Matriz Reestructuradora de organizaciones presentada en la página 228 (cuadro 42) del presente trabajo será también de gran ayuda para llevar a buen término el proyecto de reducción de costos .

A manera de corolario, se presentan en el siguiente diagrama las variables de la gestión estratégica de costos :

Diagrama 35 :
Variables de la gestión estratégica de costos .



Fuente : Elaboración propia .

Con la finalidad de verificar qué tanto estamos preparados para realizar el tan deseado cambio organizacional que se adapte al enfoque estratégico comentado en el presente trabajo, sería conveniente contestar a las siguientes preguntas :

1. ¿ Qué cambios tengo que hacer en mi persona ?
2. ¿ Qué tengo que cambiar en mi empresa ?
3. ¿ Cómo le voy a hacer ?
4. ¿ Qué capacitación voy a necesitar ?
5. ¿ A quién/quienes voy a capacitar en mi empresa , además de mi mismo ?
6. ¿ En qué nos vamos a capacitar o facultar ?
7. ¿ Qué tipo de asesoría voy a necesitar ?

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES :

Por lo que respecta al diseño del modelo de control presupuestal, éste se basa a su vez en los siguientes modelos de gestión empresarial, según se comentó en el apartado correspondiente del presente trabajo (páginas 208-210) :

- Diagnóstico empresarial integral (DEI) , el cual se apoya a su vez en la metodología de la administración estratégica, así como en el mapeo o documentación de los procesos .
- La planeación interactiva, en lo que se refiere a la metodología de su diseño idealizado .

En lo referente al modelo de gestión estratégica de costos, éste requiere de un buen modelo de planificación estratégica y/o interactiva para funcionar adecuadamente, además de la coexistencia de los siguientes subsistemas :

1. Subsistema de costos tradicional para efectos fiscales y de contabilidad financiera . – Se sugiere el sistema de costeo directo , a fin de poder aprovechar sus ventajas en cuanto a que es una valiosa herramienta para la toma de decisiones estratégicas, además de que ya se puede utilizar también para efectos fiscales .
2. Subsistema de costeo por actividades , cuando los cargos indirectos sean de importancia relativa dentro de la estructura de costos de la empresa .
3. Subsistemas de retroalimentación operativa de acuerdo a las necesidades específicas de cada empresa como : costeo del ciclo de vida del producto, costeo objetivo y sistema de sólo materiales directos (throughput accounting) .

Según se pudo comprobar mediante los resultados de las encuestas levantadas, las empresas que obtuvieron mayores porcentajes en la evaluación de sus sistemas de control presupuestal y de gestión estratégica de costos obtuvieron los mejores resultados financieros .

Por lo que respecta a los objetivos específicos mencionados en la página 17 del presente trabajo , se podría afirmar que quedaron resueltos en su totalidad . Sin embargo valdría la pena hacer los siguientes comentarios :

1. En cuanto a las causas de no utilizar el control presupuestario tradicional, las que tuvieron mayor incidencia fueron : (página 194) .
 - Entorno muy cambiante 97.69 %
 - Incertidumbre en el futuro 97.11 %
 - Proceso laborioso y costoso 94.80 % .

La mayoría de los empresarios se mostró preocupados por el entorno y por el factor incertidumbre, sin embargo , pocos demostraron interés en implementar algún modelo de planeación estratégica (subvariable que obtuvo una calificación muy baja, únicamente 47.93 %) .

2. En cuanto a la eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de control presupuestal , la pregunta n.14 del cuestionario de evaluación respectivo obtuvo la más alta calificación (85.14 %) y está relacionada con la elaboración de planes de marketing . La mayoría de los entrevistados contestaron que en sus respectivas empresas sí se elaboran estos planes anualmente , aunque no se ejerza un sistema de control presupuestario formalmente . Por otro lado, la pregunta n.11 obtuvo la más baja calificación (28.17 %) y se encuentra relacionada con el desconocimiento o desinterés por conocer la clasificación BCG de los productos .
3. En cuanto a las causas de no utilizar sistemas de gestión de costos, las que tuvieron mayor incidencia fueron : (página 195) .

- Falta de asesoría económica y adecuada y
- Proceso laborioso y costoso .

4. En cuanto a la eficiencia y eficacia con que son utilizados los sistemas de gestión de costos , la pregunta n.3 del cuestionario de evaluación respectivo obtuvo la más alta calificación (93.03 %) y está relacionada con la elaboración del estado de costos de producción y ventas mensual, ya que, no es necesario tener implementado formalmente ningún sistema de costeo para elaborar este estado que por diferencia de inventarios se puede obtener. Por otro lado, la pregunta n.39c obtuvo la más baja calificación (23.83 %) y se encuentra relacionada con el tener implementado, precisamente, un sistema de costeo por actividades.
5. Por lo que respecta a la correlación de los resultados financieros reportados por algunos funcionarios de las empresas encuestadas con los resultados de las evaluaciones, se señalaron en el cuadro n. 34 de la página 197 del presente trabajo .

Como resultado de lo anteriormente expuesto, se considera que se contestaron todas las preguntas de investigación formuladas en la página 17 de la presente investigación .

El entorno actual se caracteriza por ser dinámico, complejo, diverso y hostil . por ello, debemos preguntarnos con frecuencia , ¿qué estrategia de productividad domina nuestra empresa ? de la respuesta actualizada puede depender la sobrevivencia de nuestro negocio . Ante los mercados globales con severa repercusión local y un entorno cada vez más competitivo , de acuerdo con estudios recientes , las cinco prioridades estratégicas de las empresas en México para los próximos tres años se deberían centrar en :

- Incrementar la satisfacción de los clientes y mejorar la calidad de los productos y/o servicios .
- Reducir los costos en una forma estratégica y maximizar la utilización de las capacidades instaladas .
- Innovar y desarrollar nuevos productos .
- Tener un mayor control interno y una buena administración de riesgos .

En segundo lugar encontramos otras prioridades como son :

- ✓ Redefinir las estrategias de la empresa .
- ✓ Mejorar el proceso de planeación .
- ✓ Desarrollar nuevos mercados .
- ✓ Fortalecer la organización e imagen corporativa .
- ✓ Globalizar más sus operaciones .
- ✓ Otorgar un mayor peso al outsourcing .

Las empresas exitosas continuamente trabajan en sus prioridades estratégicas considerando su entorno , creando mejores condiciones para su negocio y midiendo los avances con base en los objetivos planteados .¹⁵³

Los modelos propuestos en el presente trabajo requieren , no únicamente de un Diagnóstico empresarial integral y de un mapeo o documentación de procesos como herramientas fundamentales del auto conocimiento empresarial; sino. más bien, de un cambio total de mentalidad y actitud de los empresarios y directivos de las empresas manufactureras medianas, ya que, mientras éstos no cambien su percepción básica acerca del ser humano, mientras no se preocupen por el bienestar y desarrollo de sus colaboradores, mientras sólo se interesen por las utilidades a corto plazo , mientras prefieran la improvisación a la planeación, mientras creen que existen “ varitas mágicas” que funcionarán sin necesidad de ningún esfuerzo y compromiso , el cambio será una utopía . Por ello se requiere de una nueva filosofía empresarial más acorde con los postulados de la gestión de actividades y del nuevo enfoque estratégico de gestión empresarial, que crea en el hombre y lo ayude a creer en sí mismo, para que la eficacia y la salud de las organizaciones sea el producto de un trabajo continuo y conjunto , en el que cada quién ponga lo mejor de sí mismo y a la vez se vea reconocido y recompensado por su trabajo y esfuerzo . Todo el país ante la situación que enfrenta , así lo demanda .¹⁵⁴

Sin lugar a dudas, una empresa orientada primordialmente al mercado y a la optimización e innovación constante de sus procesos , logrará mejores resultados que aquellas que aún se aferran a la idea de que, trabajando a la defensiva, mediante la liberación de flujo de efectivo vía “ ahorro de impuestos “ (por no decir evasión de impuestos) resultarán más rentables que trabajando con orden, eficacia y eficiencia, escatimando invertir en rubros necesarios para su desarrollo y el de sus colaboradores . Desafortunadamente, cada día es mayor el número de empresas que se ven en la necesidad de efectuar sensibles recortes o aún cerrar sus puertas por haber persistido en esta idea equivocada de administrar sus empresas .

Empresas poderosas , estables y competitivas (no únicamente a nivel local) redundarán en un país más prospero y equitativo . Es por ello que sería conveniente que tanto el gobierno , los empresarios, las instituciones educativas , los consultores, así como la sociedad en general trabajáramos en un frente común bajo un auténtico liderazgo positivo de excelencia, lo cual no se ha logrado hasta la fecha .

¹⁵³ Garcia Pineda, Anselmo : (Agosto 15, 2006) : ¿ Qué estrategia de productividad domina nuestra empresa ?. Artículo publicado en el boletín quincenal de Información dinámica de consulta (IDC) . México .

¹⁵⁴ Montufar Guizar, Rafael (1998) : Desarrollo organizacional . Editorial Mac Graw Hill. 2da Edición . México, p31 . Adaptación del autor .

Como se pudo demostrar en el presente trabajo, las empresas que obtuvieron los mejores resultados financieros , fueron aquellas que obtuvieron las mejores calificaciones tanto en su cultura de planeación como en el uso de sus sistemas de gestión estratégica de costos . Estas empresas están dirigidas con otro tipo de mentalidad , son empresas cuyos líderes se preocupan verdaderamente por el desarrollo , capacitación y bienestar de sus colaboradores; no escatiman pago de PTU y mucho menos viven preocupadas por “ pagar menos impuestos “ . Para estos directivos el pagar más impuestos es señal de progreso y no de estancamiento, ya que su mayor preocupación es el crecimiento sostenido con “ creación de valor “ para todos (Clientes, Sociedad, Gobierno, Colaboradores, Directivos , Proveedores y Accionistas) . Trabajan con la filosofía de “ ganar-ganar .

Está demostrado (a nivel mundial) que las empresas que son más honestas en el pago de los impuestos y se preocupan más por la remuneración justa y el reconocimiento del esfuerzo de sus colaboradores , son las que han logrado tener un mayor crecimiento y han logrado mantener su ventaja competitiva . Es un beneficio de carácter “ sobrenatural “ (espiritual), como decía “ un gran líder “ por todos conocido y admirado :

“ Dad al Cesar lo que es del Cesar , y a DIOS lo que es de DIOS “ .

Por el contrario, las empresas “ con miseradas “ , o sea, aquellas que se quejan de la crisis y del gobierno , son las que obtuvieron las calificaciones más bajas y, por consiguiente, los peores resultados financieros . Los directivos y propietarios de estas empresas siguen, en su mayoría, encerrados en el “ paradigma fiscal “ , o sea, más preocupados por el pago de los impuestos (tanto ISR Y PTU) , que por ser más competitivos . Trabajan con la “ mentalidad egoísta “ de “ ganar primero YO, después YO y al último todos los demás . Cuando las cosas se ponen de mal en peor, simplemente “ rematan sus incipientes negocios y se van “ . Al fin de que ya tienen su “ guardadito “ en algún país extranjero .

Se considera para los efectos del presente trabajo que es una tarea de todos (Gobierno, Instituciones de Educación Superior y Profesionistas) que existan mayor número de empresarios con mentalidad de “ ganar-ganar “ , o sea, mentalidad ganadora, ya que nuestro país necesita de empresas prósperas dirigidas por verdaderos líderes positivos de excelencia y no directivos egoístas y mediocres . Esta es la clave del verdadero desarrollo , competitividad y justicia social .

Para lograr el tan anhelado cambio organizacional de mentalidad y actitudes tanto de los directivos como del personal, las empresas manufactureras medianas deberían de apoyarse, en la medida de sus posibilidades , en el Desarrollo Organizacional (DO) , ya que ésta estrategia educativa pretende ayudar a las organizaciones para que, a través de procesos de cambio planeados , sean más competitivas, democráticas y saludables , para lo cual utiliza una gran variedad de técnicas y herramientas .

Sin embargo, lo más importante es la filosofía que lo sustenta , la cual se basa en la confianza en la capacidad humana para producir, trabajar en equipo, innovar, actuar con gran responsabilidad y autocontrol , en la medida que la organización las apoye y fomenta .

Por desgracia, este apoyo no se observa en la mayoría de las organizaciones mexicanas . Por el contrario, imperan en ellas la desconfianza, la lucha por el poder, la valoración de la jerarquía, además del uso y del abuso del poder . También son características típicas la falta de reconocimiento en el trabajo, la comunicación deficiente, el individualismo y el escaso interés por el factor humano . Para colmo , las crisis que sufren muchas empresas han deteriorado aún más esta situación . Pareciera que vivimos en México nuevamente en el “ neanderthalismo-administrativo “ , por que ciertas organizaciones , en vez de ir hacia adelante, modernizarse y cambiar su cultura y valores, para sobrevivir en un ambiente turbulento , sufren regresiones hacia estilos más duros , más a corto plazo y más reactivos , que en poco tiempo podrían constituir la causa de su desaparición . ¹⁵⁵

Para efectos del presente trabajo , las recomendaciones para los empresarios serían las siguientes :

1. Reflexionar seriamente sobre la situación de su empresa y solicitar a la brevedad un **Diagnóstico Empresarial Integral** , en el cual se incluiría, lógicamente , la documentación de todos sus procesos además de una auditoria de clima laboral y una evaluación de 360 grados .
2. Delimitar la ideología central de la empresa representada por la cultura y valores corporativos .
3. Predicar constantemente con nuestro ejemplo .
4. Reflexionar y tratar de ir rompiendo con todos los paradigmas señalados en la página 58 del presente trabajo .
5. Bajar el nivel de “ soberbia ejecutiva “ , ya que un director general no tiene la obligación de “saberlo todo “ . Una cosa es “ estar en todo “ y otra muy diferente “ creer que lo sabe uno todo “ .
6. Aprender a tener confianza para “ saber y poder “ delegar adecuadamente .
7. Rodearse de gente “ realmente capaz “ en los puestos claves , aunque no nos simpaticen ; en lugar de gente “ simpática, lambiscona “ , pero inepta y arrogante que únicamente origina conflictos .
8. Construir el futuro de la empresa adoptando un modelo adecuado de planeación estratégica .
9. Cuidar realmente los millones , que los pesos se cuidan solos . Saber gastar e invertir , es diferente a “ gastar menos o recortar gastos “ .
10. Soñar en grande y pensar en grande . Propiciar que nuestros colaboradores adopten también esta actitud, promoviendo su VISIÓN . Grandes corporaciones han surgido de grandes sueños .
11. Mantenerse cerca de la acción y procurar involucrarse en los procesos, en lugar de estarse informando por los “ chismes de corredor “ .
12. Promover la competencia positiva entre los colaboradores . Adoptar un modelo adecuado de “ facultamiento “ (Empowerment) .

¹⁵⁵ Op.cit # 154,pp26-27 .

En nuestra profesión de contaduría pública, debe ser motivo de profunda preocupación el rezago que tenemos y que se ha hecho evidente en el campo de la información financiera para tomar decisiones , llamada contabilidad administrativa o de gestión . No basta conformarnos con generar y normar la contabilidad financiera, cuando en la actualidad, del rompimiento de las fronteras de los países (en el campo económico y de las comunicaciones) están surgiendo bloques o confederaciones económicas en un ambiente de gran competitividad , que nos reclama información financiera tan oportuna y casi instantánea , así como veraz y analítica , que permita a los usuarios tomar mejores decisiones que les ayuden a alcanzar una mayor calidad a un menor costo. Por ignorar esta realidad es muy posible que en el futuro inmediato, se acelera el avance de la ingeniería contable , ingeniería financiera e ingeniería administrativa o contabilidad de gestión estratégica , que de hecho , ya existen en algunas instituciones de educación superior .¹⁵⁶

¹⁵⁶ Huicochea Alcina, Emilio (2003) : Contabilidad de costos . Editorial Trillas, 2da Edición. México , p190 .

SUGERENCIAS PARA TRABAJOS FUTUROS :

Los cuestionarios de salida utilizados en la presente investigación, se podrían adaptar para empresas, incluso, más grandes .

En virtud de que, por razones de presupuestos, la presente investigación se concentró en la zona del Distrito Federal y conurbana, esto no impide de que para futuras investigaciones, se pudiera realizar en forma más extensiva y de acuerdo a objetivos específicos , con lo cual se adaptarían los cuestionarios de salida .

Para trabajos futuros se sugiere llevar a cabo investigaciones formales sobre los siguientes tópicos o temas :

- Competitividad empresarial .
- Capacitación empresarial a nivel nacional .
- Mortandad empresarial .

El conducir una investigación formal sobre los temas arriba mencionados , sería de gran utilidad para diseñar adecuadamente los esquemas y mecanismos necesarios para reducir la mortandad empresarial , así como para incrementar el nivel de competitividad empresarial , y diseñar y orientar los programas de capacitación más urgentes para lograr estos propósitos . Lógicamente que estas investigaciones requerirían de recursos financieros que se tendrían que obtener de alguna fuente , ya sea pública o privada . Sin embargo, se podría afirmar que los beneficios obtenidos para nuestro país serían indiscutibles .

Desgraciadamente, en muchas ocasiones, las medidas adoptadas por nuestras autoridades no se basan en investigaciones formales ; sino más bien a “ bomberazos “ como los que se acostumbran en las empresas incipientes .

También es urgente y necesario que el gobierno federal instrumente una especie de” concurso a nivel nacional “ acerca del importante tema de la **reforma del estado y de la reforma fiscal integral** tan necesarios para el bienestar de nuestro país y de toda la sociedad .

Nuestro país cuenta con grandes hombres adecuadamente preparados ; pero hay que tomarlos en cuenta a fin de no seguir desperdiciando nuestros grandes talentos nacionales .

ANEXOS :

- I.- Diferencias entre la Administración Tradicional y la Moderna Gestión Empresarial .
- II.- Cuestionario de Evaluación de Cultura de Planeación .
- III.- Cuestionario de Evaluación de Cultura de Gestión Estratégica de Costos .
- IV.- Guiones Telefónicos de Tele Marketing .
 - 1.- Solicitud de Información .
 - 2.- Seguimiento .
- V.- Retroalimentación a los empresarios .

I.- Diferencias entre la Administración Tradicional y la Moderna Gestión Empresarial.¹⁵⁷

La administración tradicional se enfoca en el control de los resultados basándose en el proceso administrativo .

La moderna gestión empresarial se enfoca en el control de las causas que provocan los resultados, o sea, **los procesos, basándose en un Diagnóstico Empresarial Integral, en lugar de en una Auditoría Administrativa.**

La administración tradicional hace énfasis en planear y controlar los resultados .

La moderna gestión empresarial hace énfasis en la constante innovación de los procesos , mas que en el control de los resultados reales o predeterminados .

Hasta la forma de planear es diferente .

En la administración tradicional se planea considerando las tendencias del pasado intentando proyectar el futuro posible mediante la utilización de las llamadas “ premisas de planeación “ de corto y de largo plazo . En la planeación tradicional se va del pasado al futuro dándole mayor énfasis al enfoque inmediato de corto plazo . Los planes a largo plazo , la mayoría de las veces se consideran como una especie de “ agregado “ o “ mal necesario “ dentro del “ Presupuesto Maestro Anual Tradicional “ .

En la moderna Gestión Empresarial , el plan nace de un DEI (Diagnóstico Empresarial Integral) comparando un “ estado ideal “ de la organización o “ diseño idealizado “ con el estado actual (Análisis Situacional) , determinando brechas de planeación que van del largo al corto plazo por prioridades .

La planeación en la moderna gestión empresarial le da un énfasis al enfoque de largo plazo , naciendo lo que comúnmente conocemos como : Planeación Estratégica .

La moderna Gestión Empresarial le da un enfoque estratégico a la Administración Tradicional ; luego entonces, ¿¿¿ es lo mismo que la Administración Estratégica ¿??

No, precisamente, la moderna gestión empresarial complementa a la administración estratégica con la gestión de las actividades y de los procesos totales de la organización , incluyendo la reingeniería de los mismos , cuando se requiere .

En conclusión , la diferencia principal entre la Administración Tradicional y la Moderna Gestión Empresarial es el enfoque que se le da en la práctica , de la siguiente manera, según podemos observar en el siguiente cuadro :

¹⁵⁷ Elaboración propia del autor para el presente trabajo .

Cuadro n. 46
Diferencias entre la administración tradicional y la moderna gestión
empresarial :

CONCEPTOS	ADMINISTRACIÓN TRADICIONAL	MODERNA GESTIÓN EMPRESARIAL
1.- ORIENTACIÓN .	Control de los resultados, mediante la comparación de resultados reales vs resultados preupuestados o proyectados .	Innovación constante de los procesos .
2.- HORIZONTE DE PLANEACIÓN .	Énfasis en el corto plazo .	Énfasis en el largo plazo .
3.- METODOLOGÍA DE PLANEACIÓN .	Tomando en cuenta la experiencia o tendencias del pasado se proyecta el futuro posible .	Comparando una situación " ideal " con la situación actual, se determinan " brechas " de planeación del largo al corto plazo .
4., METODOLOGÍA DE EVALUACIÓN .	Auditorías Administrativas Esporádicas .	DEI (Diagnóstico Empresarial Integral cada dos años .

Fuente : Elaboración propia .

II.- CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL :

ANTECEDENTES :

Debido al alto índice de mortandad de las empresas en la actualidad , y considerando que la ausencia de sistemas formales de PLANEACIÓN ha sido considerada como una de las principales causales de esta mortandad, la firma de consultoría RIGAMI SISTEMAS SC ha decidido emprender una investigación formal al respecto , emitiendo para tal efecto, un cuestionario de Diagnóstico de Cultura de Planeación que servirá para recabar información del grado de eficiencia y eficacia que tienen las empresas manufactureras mexicanas al respecto. A fin de someter los resultados a las autoridades correspondientes .

INSTRUCCIONES :

Este cuestionario está compuesto por 34 preguntas, responda con la mayor honestidad y objetividad posibles clasificando los enunciados de acuerdo a las siguientes escalas : (Marque con una cruz en la casilla correspondiente)

I.- La primera escala de medición está relacionada con la periodicidad con que se lleva a cabo una actividad , o si de plano nunca se ha hecho en la vida de la empresa . Ejemplo :

¿ Se ha llevado a cabo un DIAGNÓSTICO INTEGRAL (tanto interno como del entorno) en la empresa ?

Posibles respuestas :

- 1.- NUNCA .
- 2.- RARA VEZ .
- 3.- OCASIONALMENTE .
- 4.- GENERALMENTE .
- 5.- SIEMPRE .

2.- La segunda escala de medición está relacionada con el grado de eficiencia y eficacia con la que se esta llevando a cabo una actividad actualmente . Ejemplo :

¿ Se encuentran debidamente documentados todos los procesos de la empresa ?

Posibles respuestas :

- 1.- DEFICIENTE .
- 2.- REGULAR .
- 3.- SATISFACTORIO .
- 4.- MUY BIEN .
- 5.- EXCELENTE .

Después de cada enunciado se aclara a que tipo de escala pertenece .

Al final del cuestionario, en el caso de que su empresa **no tenga establecido un sistema formal de control presupuestal , y por consiguiente no elabore ningún Presupuesto Anual , se le proporcionan 10 opciones , de las cuales Usted seleccionará las que se apliquen a su empresa. En caso de que ninguna se llegara a identificar con su situación específica, anote Usted, brevemente, sus propias razones .**

En el renglón de GIRO , se anotará el que corresponda a la empresa de acuerdo a la siguiente clasificación sectorial de las empresas manufactureras :

- 1.- Productos alimenticios , bebidas y tabaco .
- 2.- Textiles, prendas de vestir e industria del cuero .
- 3.- Papel, productos de papel, imprentas y editoriales .
- 4.- Sustancias químicas , derivados del petróleo productos del caucho y industria del plástico .
- 5.- Productos de minerales no metálicos .
- 6.- Industrias metálicas básicas .
- 7.- Productos metálicos, maquinaria y equipo .
- 8.- Industrias de la madera y productos de madera .
- 9.- Otras industrias manufactureras .

En el renglón de Ingresos Per cápita se anotará el resultado de dividir las ventas netas entre la plantilla total de personal .

Todos los datos proporcionados serán tratados con la más absoluta confidencialidad y serán utilizados únicamente con fines eminentemente estadísticos y de referencia, a fin de proporcionar una retroalimentación de la presente investigación , así como los resultados individuales obtenidos por cada empresa encuestada .

¿ QUIÉN DEBE CONTESTAR EL CUESTIONARIO ?

El Director General , Administrador o responsable principal del destino de la organización, con la colaboración de sus directores o gerentes de área, dependiendo del tamaño de la empresa .

Agradeciendo de antemano su valiosa cooperación y atención al presente.
Quedo de Ustedes :

ATENTAMENTE :

**C P ARMANDO JAIMES CRUZ
LÍDER DE PROYECTO**

CUESTIONARIO

I.- ESTRUCTURA , CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA Y SU ENTORNO :

1.- ¿ Se encuentra perfectamente delimitada y difundida la IDEOLOGÍA CENTRAL DE LA EMPRESA que se encuentra representada por la CULTURA Y VALORES ORGANIZACIONALES ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

2.- El Director General y principales ejecutivos son los principales promotores de esta ideología y predicán con el ejemplo .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

3.- ¿ EL Enunciado de MISIÓN fue elaborado con la participación del personal clave de la empresa y adecuadamente difundido ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

4.- ¿ Existe una Visión en común acerca del futuro deseado para la empresa para los próximos 3 o 5 años por parte del Director General y los principales ejecutivos ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

5.- ¿ LA VISIÓN Y LA MISIÓN se encuentran ALINEADAS con las necesidades actuales y expectativas del mercado ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

6.- Mentalidad de propietarios y empresarios de los Directivos y empleados la empresa .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

7.- ¿ Se encuentra convencido todo el personal de la empresa de que se tiene que quedar bien con los clientes y no con los jefes ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

8.- Profundo conocimiento del entorno , mercado y sector industrial en que se desenvuelve la empresa por parte del Director General y los principales ejecutivos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

9.- Conocimiento profundo de los procesos que supervisan por parte de los jefes, gerentes y directores .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

10- Conocimiento del ciclo de vida de los principales productos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

11.- Conocimiento de la clasificación BCG de los principales productos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

12.- Investigación de mercados de los principales productos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

13.- Investigación y desarrollo de nuevos productos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

14.- ¿ Se elabora un PLAN ANUAL DE MARKETING y es autorizado por el Director General ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

15.- ¿ Alguna vez se ha llevado a cabo un DIAGNÓSTICO INTEGRAL de la empresa , tanto de los aspectos internos (análisis situacional) como de los aspectos externos (análisis del entorno) ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

16.- ¿ Se ha llevado a cabo un Análisis de la Competencia ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

17.- ¿ Se tiene conocimiento exacto de la posición competitiva de la empresa dentro de su sector industrial ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

II.- PLANEACIÓN ESTRATÉGICA :

18.- ¿ Se tiene plenamente identificado un ANÁLISIS FODA a nivel empresa, así como de sus principales productos ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

19.- ¿ Se encuentra perfectamente definida la ESTRATEGIA MAESTRA , así como las estrategias individuales por división y productos ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

20.- ¿ Se encuentran perfectamente identificados los FACTORES CLAVE DE ÉXITO a nivel EMPRESA, por división y departamento ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

21.- ¿ Se utilizan INDICADORES DE GESTIÓN adecuados a las necesidades de la empresa y derivados , principalmente , de sus FACTORES CLAVE DE ÉXITO .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

22.- ¿ Se hacen comparaciones periódicas con otras empresas del giro en relación a estos INDICADORES DE GESTIÓN CLAVES ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

23.- ¿ Se tienen perfectamente bien delimitadas las ESTRATEGIAS DE MARKETING de acuerdo a la VISIÓN Y MISIÓN de la empresa ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

24.- ¿ Se encuentran perfectamente definidos los proyectos de inversión a largo, mediano y corto plazo ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

25.- ¿ Se elabora un PLAN ESTRATÉGICO para los próximos 3 o 5 años ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

III.- PRESUPUESTO MAESTRO ANUAL Y CONTROL PRESUPUESTAL :

26.- ¿ Se lleva a cabo una REUNIÓN FORMAL DE PLANEACIÓN ANUAL liderada por el DIRECTOR GENERAL , quién es el principal responsable en el proyecto de elaboración del PRESUPUESTO MAESTRO ANUAL ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

27.- ¿ Se involucra al personal clave de la empresa en la elaboración del PRESUPUESTO MAESTRO ANUAL ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

28.- ¿ Se cuenta con la información estadística interna confiable de años anteriores , a fin de poder preparar proyecciones financieras ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

29.- ¿ Se le asigna la responsabilidad de Coordinador del Presupuesto Anual al Director de finanzas/Contralor o Contador de la empresa ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

30.- ¿ Se delimita por escrito un Calendario de Actividades , compromisos y responsables en la elaboración del Presupuesto Anual y es autorizado por el Director General ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

31.- Se difunden al personal de la empresa , en forma resumida, los resultados del Presupuesto Maestro Anual ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

32.- ¿ Se comparan los resultados reales con los objetivos plasmados en el Presupuesto Maestro Anual , se analizan las desviaciones y se toman las decisiones y acciones correctivas ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

33.- ¿ Se ajustan y actualizan las cifras del Presupuesto Maestro Anual a través de Proyecciones de resultados (FORECAST) ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

34.- ¿ Se ha elaborado en su empresa alguna vez un MANUAL DE CONTROL PRESUPUESTAL ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

En el caso de que la empresa a su cargo no elabore ningún tipo de PRESUPUESTO MAESTRO ANUAL , y no ejerza ningún CONTROL PRESUPUESTAL , seleccione algunas de las siguientes opciones que se relacionen con su caso particular , o en su defecto, anote brevemente sus propias razones :

- A.- El futuro es muy incierto . _____
- B.- El entorno es muy cambiante y dinámico . _____
- C.- Es una pérdida de tiempo, dinero y esfuerzo . _____
- D.- No se cuenta con información estadística confiable dentro de la empresa . _____
- E.- Es un proceso laborioso y costoso . _____
- F.- Falta de tiempo , vivimos al día . _____
- G.- Falta de asesoría económica y adecuada . _____
- H.- Dificultad para definir los objetivos . _____
- I .- Dificultad para definir las estrategias . _____
- J.- Falta de personal capacitado . _____

III.- CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS :

ANTECEDENTES :

Debido al alto índice de mortalidad de las empresas en la actualidad , y considerando que la ausencia de sistemas formales de GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS ha sido considerada como una de las principales causales de esta mortalidad, la firma de consultoría RIGAMI SISTEMAS SC ha decidido emprender una investigación formal al respecto ,emitiendo para tal efecto, un cuestionario de Diagnóstico de Gestión Estratégica de Costos que servirá para recabar información del grado de eficiencia y eficacia que tienen las empresas manufactureras mexicanas al respecto . A fin de someter los resultados a las autoridades competentes .

INSTRUCCIONES :

Este cuestionario está compuesto por 42 preguntas, responda con la mayor honestidad y objetividad posibles clasificando los enunciados de acuerdo a las siguientes escalas : (Marque con una cruz en la casilla correspondiente)

I.- La primera escala de medición está relacionada con la periodicidad con que se lleva a cabo una actividad , o si de plano nunca se ha hecho en la vida de la empresa . Ejemplo :

¿ Se ha elaborado un Manual de Operación de su Sistema de Costos utilizado en la empresa ?

Posibles respuestas :

- 1.- NUNCA .
- 2.- RARA VEZ .
- 3.- OCASIONALMENTE .
- 4.- GENERALMENTE .
- 5.- SIEMPRE .

2.- La segunda escala de medición está relacionada con el grado de eficiencia y eficacia con la que se esta llevando a cabo una actividad actualmente . Ejemplo :

¿ Se encuentran debidamente documentados todos los procesos de la empresa ?

Posibles respuestas :

- 1.- DEFICIENTE .
- 2.- REGULAR .
- 3.- SATISFACTORIO .
- 4.- MUY BIEN .
- 5.- EXCELENTE .

Después de cada enunciado se aclara a que tipo de escala pertenece .

La primera pregunta está relacionada con el tipo de Sistema de Costos que tiene implementado la empresa . En el caso de que la empresa no cuente actualmente con un Sistema Formal de Costos y determine su costo de ventas por **diferencia de inventarios, marque la casilla de NINGUNO .**

Al final del cuestionario, en el caso de que su empresa ,**se encuentre en el caso anteriormente señalado , se le proporcionan 7 opciones , de las cuales Usted seleccionará las que se apliquen a su empresa. En caso de que ninguna se llegara a identificar con su situación específica, anote Usted, brevemente, sus propias razones .**

En el renglón de GIRO , se anotará el que corresponda a la empresa de acuerdo a la siguiente clasificación sectorial de las empresas manufactureras :

- 1.- Productos alimenticios , bebidas y tabaco .
- 2.- Textiles, prendas de vestir e industria del cuero .
- 3.- Papel, productos de papel, imprentas y editoriales .
- 4.- Sustancias químicas , derivados del petróleo productos del caucho y industria del plástico .
- 5.- Productos de minerales no metálicos .
- 6.- Industrias metálicas básicas .
- 7.- Productos metálicos, maquinaria y equipo .
- 8.- Industrias de la madera y productos de madera .
- 9.- Otras industrias manufactureras .

Todos los datos proporcionados serán tratados con la más absoluta confidencialidad y serán utilizados únicamente con fines eminentemente estadísticos y de referencia, a fin de proporcionar una retroalimentación de la presente investigación , así como los resultados individuales a las empresas encuestadas .

¿ QUIÉN DEBE CONTESTAR EL CUESTIONARIO ?

El Director General , Administrador o responsable principal del destino de la organización, con la colaboración de sus directores o gerentes de área, el Contador General, Contralor o Director de Finanzas ; dependiendo del tamaño de la empresa .

Agradeciendo de antemano su valiosa cooperación y atención al presente.
Quedo de Ustedes :

ATENTAMENTE :

**C P ARMANDO JAIMES CRUZ
LIDER DE PROYECTO**

CUESTIONARIO

I.- EFICIENCIA DEL SISTEMA DE COSTOS :

1.- ¿ Qué Sistema de Costos maneja la empresa ?

A.- En atención a la fecha en que se determinan los costos unitarios :

HISTORICOS	ESTIMADOS	ESTANDAR	REPOSICIÓN	NINGUNO
------------	-----------	----------	------------	---------

B.- En atención al régimen de producción :

ORDENES DE PRODUCCIÓN	LOTES/CLASES	PROCESOS CONTINUOS	OPERACIONES	NINGUNO
-----------------------	--------------	--------------------	-------------	---------

C.- En atención a la forma de integrar el costo unitario para valuar los Inventarios .

COSTEO ABSORBENTE HISTORICO	COSTEO ABSORBENTE PREDETERMINADO	COSTEO DIRECTO HISTORICO	COSTEO DIRECTO PREDETERMINADO	NINGUNO
-----------------------------	----------------------------------	--------------------------	-------------------------------	---------

2.- ¿ Se ha elaborado alguna vez un MANUAL DE OPERACIÓN DEL SISTEMA DE COSTOS ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

3.- ¿ Se elabora Estado de Costos de Producción y Ventas mensual ? .

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

4.- ¿ Se concilia el Costo de Ventas que muestra la Balanza de Comprobación con el del Estado de Costos de producción y Ventas mensual ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

5.- ¿ Se conoce con precisión la Estructura de Costos de cada uno de los productos fabricados ? (Costos Variables y Costos Fijos) .

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

6.- ¿ Se calcula mensualmente el Punto de Equilibrio total de la empresa, así como de sus principales productos ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

7.- ¿ Se utiliza el Punto de Equilibrio para determinar la mezcla óptima de ventas y producción en la elaboración del Presupuesto Anual ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

8.- ¿ Utiliza el departamento de mercadotecnia y/o ventas el Punto de Equilibrio en la orientación de la política de precios , así como para conocer el nivel mínimo de ventas por producto ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

9.- ¿Se calculan Los Puntos de Equilibrio para los nuevos productos ? .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

10.- ¿ En el caso de utilizar Costos Predeterminados (Estimados o Estándar)) se analizan mensualmente las variaciones y se adoptan las medidas correctivas necesarias ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

11.- ¿ Se tiene perfectamente bien definida la clasificación ABC de las partidas que componen el inventario de materias primas y/o el de artículos terminados, de acuerdo a su explosión (variedad) ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

12.- ¿ Se calculan Lotes Económicos de Compras y Producción ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

13.- ¿ Se cuenta con un análisis profundo y concreto de los proveedores actuales y potenciales ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

II.- GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS :

14.- Además del Sistema de Costos Tradicional utilizado para darle gusto al fisco y a los principios de contabilidad, ¿ Cuenta la empresa con un Sistema de Costos de Gestión especialmente diseñado para la toma de decisiones estratégicas y retroalimentación operativa ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

15.- ¿ Se encuentran debidamente documentados todos los procesos de la empresa ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

16.- ¿ Se actualiza periódicamente esta documentación ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

17.- Con base en esta documentación , ¿ se ha intentado alguna vez reducir los tiempos de ciclo de los procesos desde el abastecimiento hasta el servicio post-venta , mediante la eliminación de actividades duplicadas y actividades sin valor agregado ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

18.- ¿ Se tienen perfectamente clasificadas todas las actividades de la empresa en : Primarias, De Apoyo y Administrativas ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

19.- ¿ Se conoce el costo de las actividades anteriormente mencionadas por procesos horizontales ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

20.- Identificación de los Costos de Calidad en : Costos de Prevención y Costos de evaluación .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

21.- Identificación de los Costos de NO CALIDAD en : Costos de fallas internas y Costos de fallas externas .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

**22.- ¿ Se conoce el Factor Restringido Preponderante de cada producto fabricado ?
Ejemplos : Demanda, Capacidad Instalada, Mano de Obra etcétera .**

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

23.- De acuerdo a la Teoría de las Restricciones se ha calculado alguna vez la mezcla óptima de ventas y producción de acuerdo al Factor Restringido Preponderante en la empresa ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

24.- ¿ Proporciona el Sistema de Contabilidad de Costos de Gestión información sobre el grado de satisfacción de los clientes , a fin de rastrear la calidad y la productividad de los procesos ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

25.- ¿ Proporciona el Sistema de Contabilidad de Costos de Gestión reportes e informes de costos a los gerentes de producción y mercadotecnia básicamente orientados al cliente y en tiempo real ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

26.- ¿ Se llevan a cabo comparaciones periódicas con los principales Competidores acerca de: crecimiento en ventas, estructura de Costos y rentabilidad?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

27.- ¿ Se tienen identificados los pocos factores críticos que producen el 80% de los resultados y consumen el 20 % de los recursos y el tiempo dedicados a ellos de acuerdo a la regla 80/20 ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

III.- EFICIENCIA DEL SOFTWARE UTILIZADO :

28.- Software utilizado para las Adquisiciones de Materias Primas y materiales utilizados en la producción .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

29.- El Software utilizado en el Control de los Inventarios permite obtener información confiable en tiempo real , así como un óptimo nivel de servicio al cliente

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

30.- Software utilizado en la Programación y Control de la Producción .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

31.- ¿ Cumple el Software del Sistema con todas las necesidades de información que demanda tanto la Contabilidad de Costos Tradicional como la Contabilidad de Costos de Gestión ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

32.- ¿ El Software del Sistema de Costos de Gestión integra los datos de fabricación con los de mercadotecnia y finanzas ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

33.- Tiene el Software del Sistema la capacidad suficiente para proporcionar información en tiempo real ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

34.- ¿ La información se puede utilizar simultáneamente en diferentes lugares , de acuerdo a las necesidades específicas de los usuarios ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

35.- ¿ El Software Instalado permite que el proceso de toma de decisiones sea parte del trabajo de todos en la organización ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

36.- ¿ El Software del Sistema de Costos permite que los planes sean revisados continuamente ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

IV.- ABATIMIENTO DE COSTOS :

37.- ¿ Se tienen plenamente identificados los costos :

A.- Que se realizan por tradición .

B.- Que se relacionan con el ESTATUS Y LAS JERARQUÍAS .

C.- Los que se generan por actividades duplicadas .

D.- Los comprometidos en actividades sin valor agregado .

E.- Los generados por la burocracia . Etcétera ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

38.- ¿ El Director General y principales ejecutivos predicán con el ejemplo en cuanto a la cultura de costos en la empresa ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

39.- Funcionamiento de un Programa Anual de Reducción de Costos a través de :

A.- Administración de costos del ciclo de vida de los productos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

B.- Análisis de la cadena del valor .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

C.- Costeo por Actividades .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

D.- Reingeniería de procesos .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

E.- OUTSOURCING .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

F.- Reducción de Inventarios .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

G.- Control Presupuestal .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

H.- CALIDAD TOTAL .

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

40.- ¿ Se seleccionan proyectos de inversión que permitan abatir los costos con un enfoque de largo plazo ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

41.-¿ Se tiene establecido, en forma permanente, un sistema de incentivos al personal que promueva iniciativas para la reducción de costos en todas las áreas de la empresa ?

DEFICIENTE	REGULAR	SATISFACTORIO	MUY BIEN	EXCELENTE
------------	---------	---------------	----------	-----------

42.- ¿ Se procura establecer sistemas de remuneración que promuevan el desempeño y los resultados por procesos , en lugar de una remuneración sobre base fija e incentivos individuales ?

NUNCA	RARA VEZ	OCASIONALMENTE	GENERALMENTE	SIEMPRE
-------	----------	----------------	--------------	---------

IV.- Guiones Telefónicos de Tele Marketing .

1.- Solicitud de Información :

TELEFONISTA: Buenos días, tardes . ¿Se encuentra el SR/LIC /CP/ING Rodolfo Gomez ?

SECRETARIA : SI, ¿ De parte de quién ? . ¿ Sobre qué asunto ?

TELEFONISTA : Habla su servidora, Alejandra del Moral de la empresa Rigami Sistemas SC . Estamos llevando a cabo una investigación formal acerca de Cultura de Planeación y Gestión Estratégica de Costos, para lo cual deseamos solicitarle algunos datos al SR /LIC/CP/ING GOMEZ .

SECRETARIA : Le comunico .

EMPRESARIO : Buenos días/tardes RODOLFO GOMEZ A SUS ORDENES .

TELEFONISTA : Buenos días/tardes SR/LIC/CP/ING GOMEZ .

Habla su servidora, Alejandra del Moral de la empresa Rigami Sistemas SC . Estamos llevando a cabo una investigación formal acerca de Cultura de Planeación y Gestión Estratégica de Costos, para lo cual hemos elaborado unos cuestionarios de evaluación y nos gustaría mucho conocer su valiosa opinión al respecto , por lo cual le solicitaríamos atentamente nos permitiera tener una entrevista personal con usted , no le quitaremos mucho tiempo .

EMPRESARIO : ¿ Y PARA QUÉ ES ESTO ? ¿ Quién los patrocina ? ¿ Cómo obtuvieron mis datos ?

TELEFONISTA : Es iniciativa personal de nuestra firma , a fin de obtener información relevante, que , una vez concluida nuestra investigación se proporcionará a las autoridades competentes como la Secretaria del Trabajo, La Secretaria de Economía , Nacional Financiera etcétera para efectos de apoyos a la consultoría y a la capacitación de las empresas a nivel nacional . Además, a los empresarios participantes se les proporcionará un informe personalizado con el resumen de los resultados obtenidos , sus propios resultados y nuestros comentarios y sugerencias como una especie de PRE-DIAGNÓSTICO GRATUITO .

En cuanto a sus datos, los obtuvimos del Directorio de Empresas del SIEM/CANACINTRA/FOREIGN COMPANIES IN MÉXICO .

EMPRESARIO :

Posibles respuestas :

- 1.- NO ME INTERESA , MUCHAS GRACIAS .
- 2.- NO TENGO TIEMPO , ESTOY MUY OCUPADO , HÁBLEME DESPUÉS .
- 3.- Me parece interesante. Por el momento tengo la agenda muy ocupada , PERO DÉJEME VER ¿ Le parece bien el próximo viernes /sábado etcétera a las10 a m ?
- 4.- Estoy realmente muy ocupado . ¿ No me podría mandar su cuestionario de alguna manera? , y yo se lo contestaría con mucho gusto .

TELEFONISTA :

Respuestas :

- 1.- Le agradezco infinitamente su valioso tiempo y atención . Que tenga buen día /tarde etcétera .
- 2.- ¿ Cuándo desea UD que le vuelva a llamar SR GÓMEZ ?
- 3.- Me parece muy bien SR GOMEZ , ahí estaremos puntualmente y le agradecemos de antemano su valiosa atención .
- 4.- ¿Como le gustaría responder el cuestionario ?
Por correo electrónico en formato PDF o por correo directo .
¿ Me podría proporcionar su correo electrónico ?

La telefonista debe hablar con un tono de voz agradable , no fingido .

Al inicio se hicieron algunas pruebas con diferentes tipos de tonos de respuesta de los directivos : Cortés , Indiferente, Soberbio, Grosero, Interesado etcétera.

Muchos empresarios habían proporcionado citas para entrevistas “ CARA A CARA “ ; sin embargo, a la hora de la cita, resultó que decidieron contestar posteriormente y enviar sus respuestas por correo directo . o en formato PDF .

2.- Seguimiento :

TELEFONISTA: Buenos días, tardes . ¿Se encuentra el SR/LIC /CP/ING Rodolfo Gomez ?

SECRETARIA : SI, ¿ De parte de quién ? . ¿ Sobre qué asunto ?

TELEFONISTA : Habla su servidora, Alejandra del Moral de la empresa Rigami Sistemas SC . El pasado 18 de marzo le enviamos un cuestionario de evaluación de Cultura de Planeación y de Gestión Estratégica de costos y deseamos saber si ha tenido alguna duda para contestarlo .

SECRETARIA : Le comunico .

EMPRESARIO : Buenos días/tardes RODOLFO GOMEZ A SUS ORDENES .

TELEFONISTA : Buenos días/tardes SR/LIC/CP/ING GOMEZ .

Habla su servidora, Alejandra del Moral de la empresa Rigami Sistemas SC .

El pasado 18 de marzo le enviamos un cuestionario de evaluación de Cultura de Planeación y de Gestión Estratégica de costos y deseamos saber si ha tenido alguna duda para contestarlo .

EMPRESARIO :

Posibles respuestas :

- 1.- Dispense UD , pero no he tenido tiempo para responderlo .
- 2.- Si lo tengo ; pero tengo algunas preguntas que hacerle .
- 3.- Ha estado muy ocupado, pero se lo mando el
- 4.- De plano no he podido contestarlo , hábleme el próximo mes .

TELEFONISTA :

Respuestas :

- 1.- No se preocupe SR/CP/LIC/ING GOMEZ . ¿Cuándo desea UD que lo vuelva a molestar ?
- 2.- ¿ Cuáles son sus dudas SR/CP/LIC/ING GOMEZ ?.
- 3 y 4.- Esta bien SR/CP/LIC/ING GÓMEZ , estaremos al pendiente de su valiosa cooperación .

V.- Retroalimentación a los Empresarios .

A los empresarios se les proporciona un INFORME RESUMIDO en la forma de un informe ejecutivo , con los siguientes datos :

1.- Carátula con el logotipo de la firma RIGAMI SISTEMAS SC . conteniendo los datos de la empresa participante :

- Nombre de la Empresa Participante .
- Dirección .
- Número y descripción del Giro al que pertenece .
- Nombre y posición del ejecutivo responsable .

2.- Presentación de resultados :

- Porcentajes Integrales de :
 - Global del total de la muestra por variable y sub-variable .
 - Resultado global del giro al que pertenece la empresa por variable y sub variable .
 - Resultado de la empresa ganadora por variable y subvariable .
 - Resultado de la empresa perdedora por variable y subvariable .
 - Resultado de la empresa ganadora del giro por variable y subvariable .
 - Resultado de empresa perdedora del giro por variable y subvariable .
 - Resultado individual de la empresa participante por variable y subvarianle .
- Gráfica de los resultados anteriores .
- Variables financieras de las empresas .
- Gráfica de las variables financieras .
- Breve Instructivo e interpretación de los resultados .
- Conclusiones y recomendaciones .

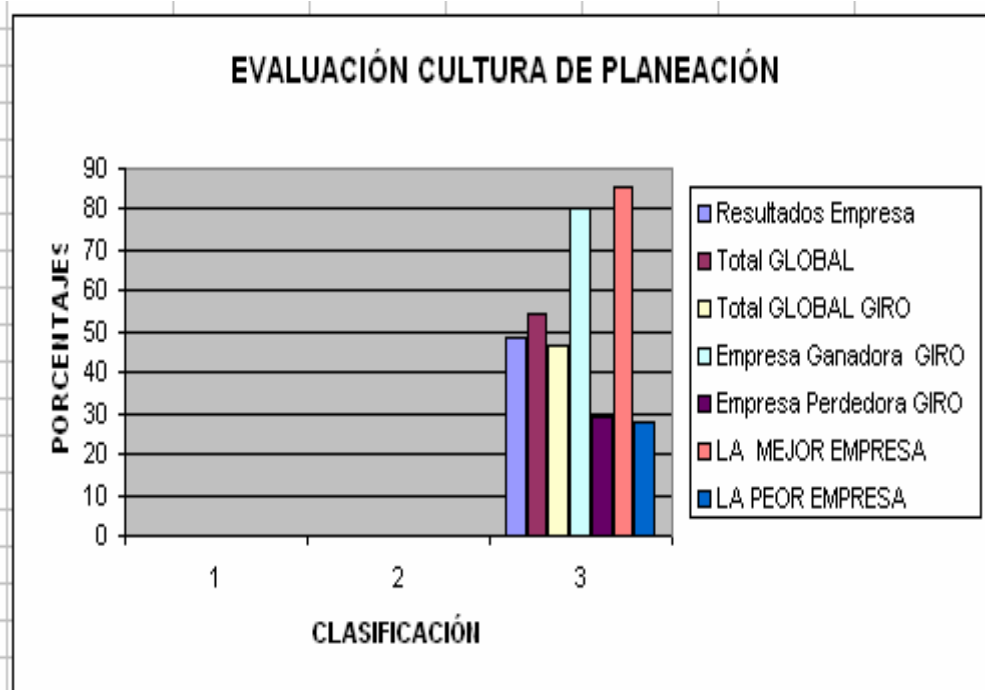
A continuación se presenta un ejemplo de Análisis de Resultados para una Empresa TEXTIL :

**Cuadro 47 :
Retroalimentación empresarial .**

ANÁLISIS DE RESULTADOS							
CONCEPTO	Resultados Empresa	Total GLOBAL	Total GLOBAL GIRO	Empresa Ganadora GIRO	Empresa Perdedora GIRO	LA MEJOR EMPRESA	LA PEOR EMPRESA
DATOS EN PORCENTAJES .							
Evaluación Cultura de Planeación :	48.24	54.07	46.69	80.59	28.82	85.29	27.65
I.- Estructura y Conocimiento de la Empresa	62.35	57.18	54.96	77.65	34.12	83.53	30.59
II.- Planeación Estratégica	45.00	47.93	42.47	72.5	25.00	75.00	27.50
III.- Control Presupuestal	24.44	53.65	34.81	93.33	22.22	97.78	22.22
Evaluación de Cultura en cuanto a la utilización de un Sistema de Gestión Estratégica de Costos .	31.28	48.10	38.98	66.26	25.51	82.30	25.51
I.- Eficiencia del Sistema de Costos .	33.33	63.52	49.25	93.65	30.16	95.24	30.16
II.- Gestión Estratégica de Costos .	22.86	36.96	29.56	51.43	20.00	70.00	20.00
III.- Eficiencia del Software Utilizado .	51.11	57.62	51.44	88.89	31.11	91.11	31.11
IV.- Abatimiento de Costos .	24.62	38.53	30.61	53.85	23.08	76.92	23.08
Variables Financieras :							
Ingreso Per Capita MILES DE PESOS	291			962	260	16,500	260
% DE INCREMENTO EN VENTAS .	41.40			71.11	18.12	16.40	18.12
% DE INCREMENTO EN UTILIDAD NETA .	41.38			98.13	-3.34	55.20	-3.34

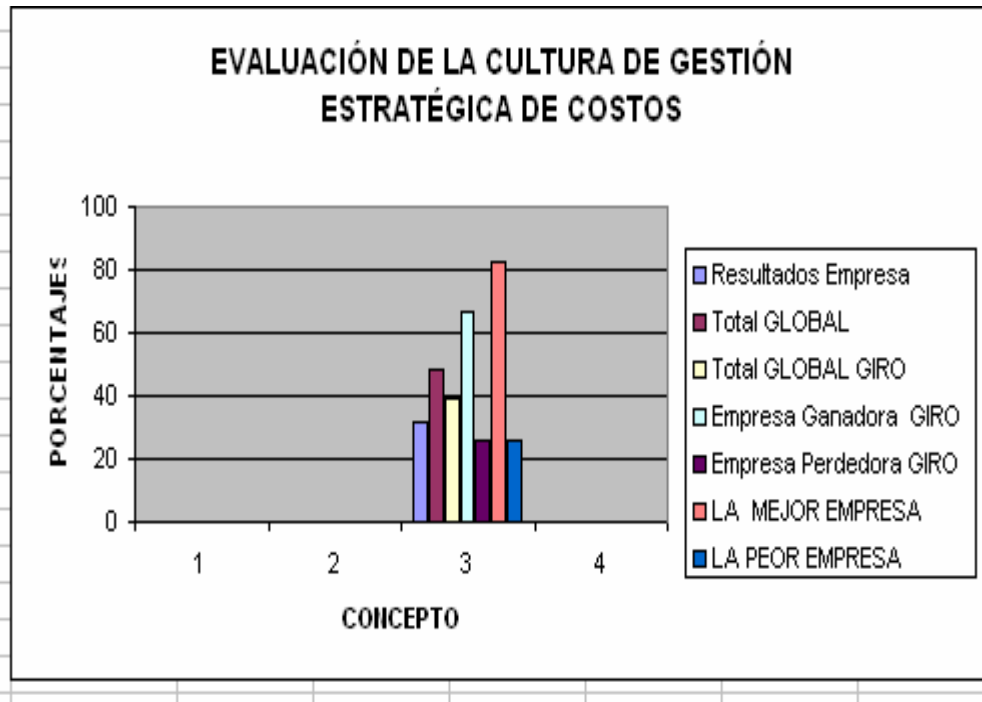
Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 25 :



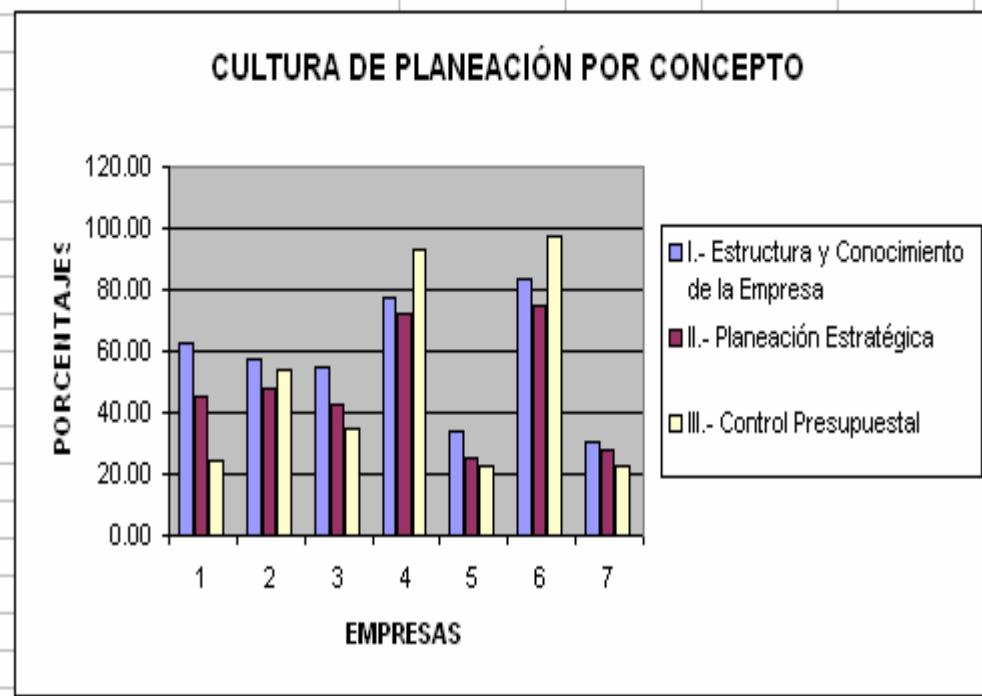
Fuente : Elaboración propia .

Gráfica 26 :



Fuente : Elboración propia .

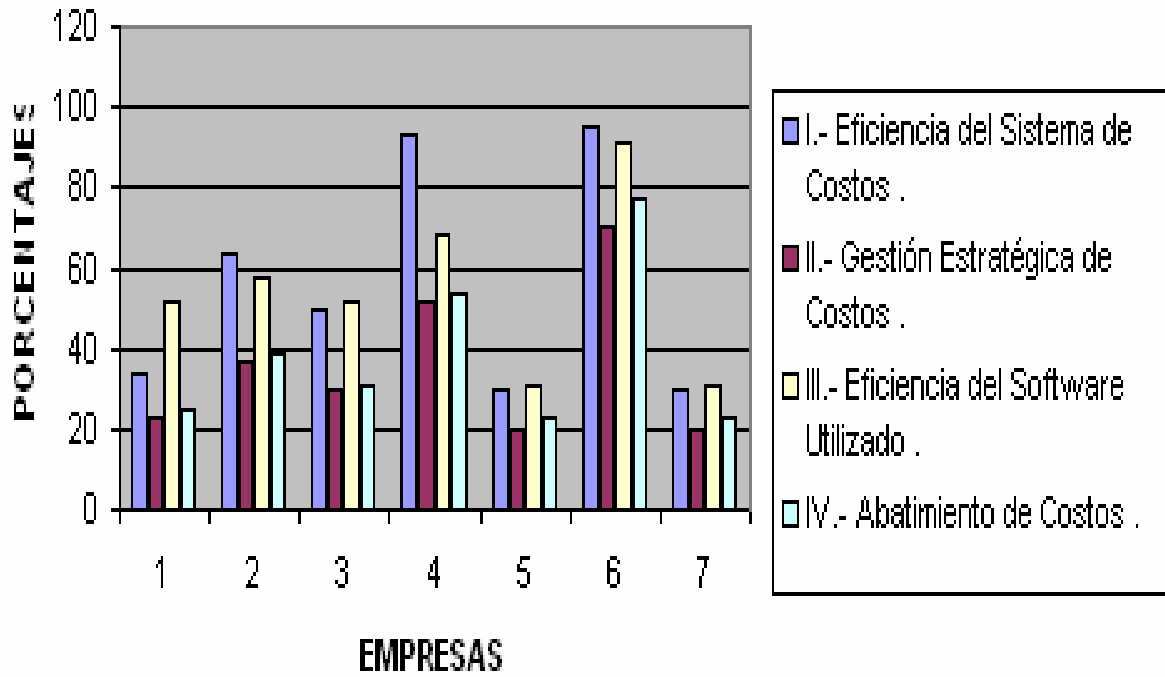
Gráfica 27 :



Fuente: Elboración propia .

Gráfica 28 :

EVALUACIÓN CULTURA DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS POR CONCEPTO



Fuente : Elaboración propia .

RELACIÓN DE CUADROS :

CUADRO	Página
1.- Tiempo utilizado promedio en semanas al año por un sistema de control presupuestal .	14
2.- Cuadro Integrador de variables .	24
3.- Esquema relacional de preguntas .	29
4.- Resumen de respuestas recibidas .	30
5.- Producto interno bruto anual a precios de 1993 .	35
6.- Estratificación con personal ocupado .	36
7.- Períodos de tecnología y organización del conocimiento (1521 – 1994) .	37
8.- Estadísticas de la industria manufacturera .	40
9.- Cuadro comparativo de competitividad a nivel mundial 2005 .	48
10.- Estadísticas por tamaño de empresas SIEM .	61
11.- Análisis comparativo número de empresas medianas .	64
12.- De la planificación financiera a la dirección estratégica .	74
13.- Tipos de administración .	83
14.- El proceso del control presupuestal .	96
15.- Clasificación de los costos .	113
16A.- Sistemas de costos tradicionales .	125
16B.- Sistemas de costos tradicionales .	126
16C.- Sistema de costos tradicionales .	127
17.- Criterios ABC .	152
18.- Diferencias básicas con los sistemas de costos tradicionales .	153
19.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	172
20.- Planeación estratégica .	173
21.- Control presupuestal .	174
22.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	175
23.- Gestión estratégica de costos .	176
24.- Eficiencia del software.	177
25.- Abatimiento de costos .	178
26.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	179
27.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	180
28.- Evaluación del sistema de control presupuestal por subvariable .	181
29.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos por subvariable .	182
30.- Razones para no utilizar control presupuestal .	183
31.- Razones para no utilizar sistemas de costos .	184
32.- Resultados de empresas nacionales y subsidiarias de empresas extranjeras .	185
33.- Resumen de resultados por pregunta .	189
34.- Correlación de variables .	197
35.- Análisis comparativo de empresas ganadoras y perdedoras .	199

CUADRO

Página

36.- Cuadro comparativo control presupuestal.	206
37.- Proceso formal de análisis y evaluación .	213
38.- ¿ Por qué es tan necesario el mapeo o documentación de los procesos ?	215
39.- Matriz de evaluación de factores internos .	219
40.- Matriz de evaluación de factores externos .	221
41.- Matriz de análisis de la competencia .	227
42.- Matriz reestructuradota de organizaciones .	228
43.- Clasificación de los costos de calidad .	244
44.- Procedimiento para identificar costos ocultos .	245
45.- Matriz de análisis de filtros de costos .	247
46.- Diferencia entre la administración tradicional y la moderna Gestión empresarial .	261
47.- Retroalimentación empresarial .	284

RELACIÓN DE DIAGRAMAS :

DIAGRAMA	Página
1.- Esquema metodológico de la investigación .	32
2.- Enfoque de la planeación tradicional .	75
3.- Metodología de la planeación tradicional .	77
4.- Modelo simplificado de planeación estratégica .	79
5.- Metodología de la planeación interactiva .	90
6.- El diseño idealizado en la planeación interactiva .	91
7.- Principios del sistema de control presupuestario .	95
8.- Interrelación de un sistema de gestión de costos .	114
9.- La cadena genérica de valor .	118
10.- Factores de la ventaja competitiva .	123
11.- Clasificación de los sistemas de costos tradicionales .	124
12.- Optimización del costo .	136
13.- Prorrates en el sistema de costeo integral conjunto .	140
14.- Elementos del análisis de la gestión estratégica de costos .	145
15.- Sistema de valor (SV) .	146
16.- Usando el SMB como un sistema de gestión estratégica .	148
17.- El modelo ABC .	151
18.- El futuro del costeo ABC .	157
19.- Elementos de un sistema adecuado de gestión estratégica de costos .	158
20.- Modelo de planeación y control presupuestal tradicionales .	207
21.- Modelo de planeación y control presupuestario propuesto .	209
22.- Modelo (DEI) Diagnóstico empresarial integral .	212
23.- Modelo reestructurador de organizaciones .	216
24.- Modelo sugerido para gestión estratégica de costos empresas manufactureras medianas .	231
25.- Sistema de costos tradicional .	234
26.- Enfoque tradicional de control de costos .	235
27.- Estructura actual de los costos industriales .	237
28.- Sistema de costeo por actividades (ABC) .	238
29.- Enfoque de gestión estratégica de costos .	239
30.- Bases para un enfoque de reducción estratégica de costos.	240
31.- Fuentes de la eficiencia en costos .	241
32.- Enfoque de reducción estratégica de costos .	242
33.- Procedimiento de reingeniería de procesos .	243
34.- Análisis de filtros de costos.	248
35.- Variables de la gestión estratégica de costos .	250

RELACIÓN DE GRÁFICAS :

GRÁFICA	Página
1.- Los costos del ciclo de vida .	133
2.- Evaluación de sistema de control presupuestal .	170
3.- Evaluación de sistema de gestión estratégica de costos .	171
4.- Estructura y conocimiento de la empresa .	172
5.- Planeación estratégica .	173
6.- Control presupuestal .	174
7.- Eficiencia del sistema de costos .	175
8.- Gestión estratégica de costos .	176
9.- Eficiencia del software .	177
10.- Abatimiento de costos.	178
11.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	179
12.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	180
13.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	181
14.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	182
15.- Razones para no contar con control presupuestal .	183
16.- Razones para no tener sistema de costos implementado .	184
17.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	185
18.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	186
19.- Resumen de resultados por pregunta Sistema de control presupuestal .	189
20.- Resumen de resultados por pregunta Sistema de Gestión estratégica de costos .	190
21.- Evaluación del sistema de control presupuestal .	200
22.- Evaluación del sistema de gestión estratégica de costos .	200
23.- Ingreso per-cápita .	201
24.- Porcentajes promedio de incrementos .	201
25.- Evaluación cultura de planeación .	284
26.- Evaluación de la cultura de gestión estratégica de costos .	285
27.- Cultura de planeación por concepto .	285
28.- Evaluación de la cultura de gestión estratégica de costos por concepto .	286

RELACIÓN DE FIGURAS Y FORMATOS :

FIGURA	Página
1.- El Diamante de Porter	47
2.- El proceso de la competitividad .	54
3.- Ciclo del control presupuestal .	98
4.- Control administrativo tradicional.	100
5.- Control de la gestión empresarial .	103
6.- Proceso de aplicación del costo objetivo .	137
7.- Sistema de costo integral conjunto .	139
8.- Posición de la contabilidad de costos con respecto a la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa .	143

FORMATO	Página
1.- Inventario de actividades (ABC) .	217
2.- Instructivo para el manejo de formatos .	218
3.- Matriz de análisis de filtros de costos .	247

BIBLIOGRAFÍA :

- 1.- Ackoff Russell ,L : **Recreación de las corporaciones** . Editorial Oxford, Primera Edición . México 2000 .
- 2.- Ackoff Russell ,L : **Planificación de la empresa del futuro** . Editorial Limusa, 17. Reimpresión . México 2003.
- 3.- Ackoff Russell ,L : **El Paradigma de Ackoff** . Editorial Limusa, Primera Edición. México 2002 .
- 4.- Aguililla, Triatonera : **Los sistemas de costos y planeación en México y la incorporación de las nuevas filosofías de costos y administración** . Trabajo presentado para el XVIII premio de investigación financiera del Instituto Mexicano de ejecutivos de finanzas (IMEF) . México 2002 .
- 5.- Andrade Vallejo, Maria Antonieta : **Apuntes sobre metodología de la investigación** . ESCA-IPN. México 2000 .
- 6.- Andriani S, Carlos(y otros) : **El Nuevo Sistema de Gestión para las PyMES** . Editorial Norma, Primera Edición. México 2003.
- 7.- Briones, Guillermo :**Métodos y Técnicas de Investigación para las Ciencias Sociales** . Editorial Trillas, Tercera Edición . México 1998 .
- 8.- Cambio cultural –**Medición de la competitividad** . (Consulta en línea 30/10/2004, <http://www.cambiocultural.com.ar/investigación/compedición.htm>) .
- 9.- Cárdenas y Nápoles, Raúl A: **Trabajos presentados en el V Congreso Internacional de Costos** . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México AC , Edición única. MÉXICO 1997 .
- 10.- Cárdenas y Nápoles Raúl : **La Lógica de los Costos I** . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC. Primera Reimpresión . México 1996 .
- 11.- Centro de estudios económicos del sector privado (CEESP) . Artículo publicado en el periódico El Economista el 5/10/2004 .
- 12.- Corona Treviño, Leonél : **La tecnología Siglos XVI al XX** . Editorial océano , Primera Edición. México 2004 .
- 13.- Del Río Gonzalez, Cristóbal : **Costo Integral Conjunto** . Editorial ECAFSA, Segunda Edición. México 2000 .

- 14.- Documentos preparados por el autor para el seminario de : **Control Presupuestal**, impartido en el Grupo ADO . México 1999 .
- 15.- Documentos preparados por el autor para el seminario de : **Alta Rentabilidad** . México 2004 .
- 16.- Documentos preparados por el autor para el : **Seminario Taller de Negocios Exitosos** . México 2004 .
- 17.- Documentos preparados por el autor para el seminario de : **Gestión estratégica de Costos** . México 2004 .
- 18.- Don R Hansen y Maryanne Mowen : **Administración de Costos** . Editorial Internacional Thomson Editores S de CV , México 1996 .
- 19.- Duarte Olvera, Felipe: **Administración Estratégica de Costos** . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A C, Primera Edición . México 2001 .
- 20.- Fleitman, Jack : **Negocios Exitosos** . Editorial Mac Graw Hill, Primera Edición . México 2000 .
- 21.- Fisher Laura : **Mercadotecnia** . Editorial Mac Graw Hill, Segunda Edición . México 2001 .
- 22.- Galindo López Marisela : **Gestión Estratégica** . (Consulta en línea 27/07/2006) . <http://www.azc.uam.mx> .
- 23.- Garcia Pineda, Anselmo : **¿ Qué estrategia de productividad domina nuestra empresa ?** Artículo publicado en el boletín quincenal reinformación dinámica de consulta (IDC) . México 15/08/2006 .
- 24.- González, Lilia : **Sistema de apertura rápida de empresas** . Artículo publicado en el periódico El Economista el 5/10/2004 .
- 25.- Gultinan, Joseph (y otros) : **Gerencia de Marketing** . Editorial Mac Graw Hill , Sexta Edición . México 1998 .
- 26.- Habid Chamoun , Nicolás : **Desarrollo de Negocios** . Editorial ágata. México 2001 .
- 27.- Hernández Sampieri, Roberto : **Metodología de la Investigación** . Editorial Mac Graw Hill . Segunda Edición . México 1998 .
- 28.- Hernández, Ulises : **Los factores más conflictivos para emprender negocios en México** . Artículo publicado en el Universal 14/10/2004 . México .
- 29.- Huicochea Alsina, Emilio : **Contabilidad de Costos** . Editorial Trillas , Segunda Edición . México 2003 .

- 30.- IMD – **World Competitiveness Year book** .- Competitiveness. (Consulta en línea 30/10/2004, <http://www02.ind.ch/wcy/> .
- 31.- Jaimes Cruz, Armando: **Implantación de un sistema de costos estimados en una industria de artes gráficas** . Tesis profesional . ESCA-IPN . México 1978 .
- 32.- Jeremy Hope y Robin Frazer : **Más allá del presupuesto** . Artículo publicado para Sounview Executive Book Summaries . Estados Unidos de Norte América Septiembre 2003 .
- 33.- Johnson , Gerry y Scholes, Kevan : **Dirección Estratégica** . Editorial Prentice Hall, Quinta Edición . México 2001 .
- 34.- Kaplan S Robert y Cooper Robin .**Coste y efecto** . Editorial Gestión 2000, Segunda Edición . Barcelona , España 1999 .
- 35.- Kaplan S Robert y Cooper Robin .**Cuadro de Mando Integral** . Editorial Gestión 2000, Primera Edición . Barcelona , España 1997.
- 36.- López Conde A. 1975 :**Análisis Económico de la Empresa y Reducción de Costos** . Editorial Lymusa, Primera Edición . México 1975 .
- 37.- Miklos Tomás y Tello Maria Elena : **Planeación Prospectiva** . Editorial Lymusa Primera Edición . México 1998 .
- 38.- Montufar Guizar, Rafael : **Desarrollo Organizacional** . Editorial Mac Graw Hill, Segunda Edición .México 1998 .
- 39.- Morales González , Patricia : **Diseño de un Modelo de Negocios basado en e- commerce para las PyMEs mexicanas** . Tesis ESCA-SEPI . México 2003 .
- 40.- Ortega Pérez de León , Armando : **Contabilidad de Costos** . Editorial Uteha, Segunda Edición . México 1972 .
- 41.- Paniagua Bravo , Victor: **Sistema de Control Presupuestario** . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México AC . Segunda Reimp . México 1999 .
- 42.- Perú, Nicolás : **Elaboración y control de presupuestos** . Editorial Gestión 2000, Primera Edición . Barcelona , España . 1999 .
- 43.- Philippe, Lorino : **El control de gestión estratégico** . Editorial Alfaomega Marcombo, Tercera Edición . Barcelona, España 1996 .
- 44.- Porter E, Michael : **Ventaja Competitiva** . Editorial CECSA, 29. Reimpresión . México 2002 .

- 45.- Propopenko, Joseph: **La gestión de la productividad** . Editorial Limusa, Segunda Edición . México 1985 .
- 46.- Ramirez Padilla, A : **Contabilidad Administrativa** . Editorial Mac Graw Hill, Quinta Edición . México, 1997 .
- 47.- Reyes Ponce, Agustín: **Administración de empresas** . Editorial Limusa 47. Reimpresión . México 1999 .
- 48.- Rivas Tovar Arturo : **Teoría de la Administración** . Editorial ESCA-IPN México 2000 .
- 49.- Rivas Tovar Arturo : **Teoría y diseño organizacional para el Siglo XXI** . Editorial CECSA, Primera Edición . México 2002 .
- 50.- Rocha Salas, Horacio : **Costeo directo en la toma de decisiones** . Editorial Limusa, Primera Edición . México 1981 .
- 51.- Sallenave Jean, Paul : **La gerencia Integral** . Editorial Norma. México 2002 .
- 52.- Sandretto, Michael J : **Sistemas de Costes**. Ediciones ORBIS, Enciclopedia de dirección y administración de empresas , # 26 . Barcelona, España,1986 .
- 53.- Santesmases, Miguel (y otros) : **Mercadotecnia, conceptos y estrategias** . Editorial Pirámide, Primera Edición . México 2003 .
- 54.- Sobrino, Jaime : **Competitividad en las ciudades** . Editorial El Colegio de México , Primera Edición. México 2003 .
- 55.- Steiner A,George : **Planeación Estratégica** . Editorial CECSA, 28. Reimpresión . México 2002 .
- 56.- Stoner, James (y otros) : **Administración** . Editorial Prentice may, Sexta Edición . México 1998 .
- 57.- Urquillas Soto, Humberto: **Trabajos presentados en el V Congreso Internacional de costos** . Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México AC . México 1997 .
- 58.- Zamora Equihua, Alberto: **Competitividad, factor de desarrollo.** (Consulta en línea 01/01/2001)

TESIS  IMPRESIONES
ENCUADERNADOS

COPYNET

100% DIGITAL

pressanddesign@yahoo.com.mx



TRABAJOS URGENTES
COCOTEROS 24, COL. NUEVA STA. MARÍA
DEL. ATZCO., MÉXICO, D.F. C.P. 02800
TELS. 53 41 49 88 Y 53 41 64 91