

SINERGIA Y EMPATÍA EN LA TOMA DE DECISIONES: UN APORTE AL VALOR DE LA ORGANIZACIÓN A TRAVÉS DE LA GERENCIA ESTRATÉGICA DE COSTOS

Gustavo Sader *

Universidades Nacionales de Río Cuarto y Villa María

Resumen. Este trabajo muestra dos perspectivas que interactúan en un proceso donde la información para la gestión es clave en la generación de valor de una organización. Cada perspectiva está relacionada a un elemento clave: en la que se denomina “perspectiva sinérgica”, el elemento clave es la “información” y en la denominada “perspectiva empática”, la “inteligencia del decisor”. Se enfatiza entonces en dos recursos claves: quién decide y sobre qué se decide. Este trabajo intenta relacionar ambos recursos desde dos cualidades que a entender del autor son claves (sinergia y empatía). ¿Cómo se relacionan? A través de un proceso simbiótico, continuo donde los elementos conceptuales de la Gerencia Estratégica de Costos y los ciclos gerenciales, se articulan generando información útil y brindando una visión holística y sistémica al decisor, apuntando a la prosperidad y por ende a la generación de valor a la organización.

Palabras clave: Perspectivas; Generación de Valor; Decisor.

* Docente e investigador Universidad Nacional de Río Cuarto y Universidad Nacional de Villa María.

Contacto: gsader@eco.unrc.edu.ar

Abstract. This paper shows two perspectives that interact in a process where the information for the management is the key in the generation of the organization's value. Every perspective is related to a key element: in the "synergic perspective", the key element is the "information" and at called "empathic perspective", the "intelligence of the decisor". It is emphasized then in two key resources: who decides and on what it is decided. This work tries to relate both resources from two qualities that to dealing on the author are key (synergy and empathy). How do they relate? Across a symbiotic, constant process and where the conceptual elements of Strategic Cost Management and managerial cycles, are articulated generating useful information and offering a holistic and systemic vision to the manager, pointing at the prosperity and therefore at the generation of value to the organization.

Key words: Perspectives; Value Generation; Decisor.

1. Introducción

La creación de valor constituye hoy el objetivo central de la gestión. La adopción de este objetivo como prioritario, que ha suplantado al de maximización del beneficio, conlleva la necesidad de implantar sistemas y procesos destinados a “medir” si ese “valor” efectivamente se está creando y en qué medida, como forma de evaluar la gestión organizacional. Es decir, las estrategias organizacionales, en la actualidad, han de ser juzgadas a través del valor que crean y, de esta forma, la determinación del “valor” de una organización ha pasado a ser una herramienta para la toma de decisiones.

La valoración de una organización entonces, aunque puede estar motivada en razones de diversa índole, como pueden ser, entre otras, su venta total o parcial, su liquidación, fusión o reorganización, sirve para medir, como señala Fernández (1999, p. 23), el impacto de distintas políticas de la organización en la creación, transferencia y destrucción de valor, constituyéndose así en un importante instrumento de gestión (Rojo Ramírez, 2007) que permite evaluar el desempeño global de una organización por medio del valor que la misma gestiona y crea.

Bajo este enfoque, y como consecuencia de la importancia que la noción de creación de valor ha ido adquiriendo en los últimos años, la determinación del valor de la organización como magnitud en términos absolutos que aporte información con, en general, un objetivo de origen o consecuencias patrimonialistas ha ido perdiendo relevancia, frente a la valorización o apreciación del valor creado que puede ser entendida como una evaluación de la estrategia organizacional (Pisón Fernández *et al*, 2003; Stern y Shiely, 2001; Snyder, 1998).

El objetivo de este trabajo es mostrar la importancia de combinar una disciplina de la contabilidad de gestión cual es la Gerencia Estratégica de Costos, en adelante GEC, con dos perspectivas en las que debe posicionarse el decisor: sinérgica y empática.

En este sentido la forma en que se analicen e interpreten los costos, a través de las capacidades, decisiones y acciones relacionadas con el Capital Intelectual, influye directamente en el valor de la organización.

No es intención del autor desarrollar el concepto y los componentes del capital intelectual (humano, estructural y relacional) ya que es una temática ampliamente desarrollada por otros autores, sino destacarlo en el marco de la influencia de las capacidades del decisor en la generación de valor, específicamente las destrezas y habilidades enunciadas en la primera de sus concepciones: capital humano, que según la percepción de los gerentes parece ser la que tiene mayor peso relativo (Ficco, Martínez, Sader, 2010).

Este trabajo comienza con una visión histórica del concepto de valor y su relación con el costo (Sección 2) para continuar con una reseña de las diferentes disciplinas relacionadas con el costo en la Sección 3, donde se desarrollan los pilares de la Contabilidad de Costos, la Contabilidad Gerencial y la GEC, constituyéndose esta última en el eje central de este trabajo. Antes

de las conclusiones que se encuentran en la Sección 6, el desarrollo se cierra con la propuesta del autor desde dos perspectivas que se muestran como una consecuencia lógica del rol del sistema de información contable y su relación con los elementos conceptuales de la GEC y con los ciclos gerenciales (Sección 4), complementando las bases conceptuales brindadas con herramientas eficientes para la evaluación del desempeño y control de gestión, compatibles con los fundamentos de esta nueva disciplina (Sección 5).

2. El concepto de valor y su relación con el costo

Para la Axiología, una disciplina de la Filosofía, el valor es una cualidad que permite ponderar el sentido ético o estético de las cosas, por lo que es una cualidad especial que hace que las cosas sean estimadas en sentido positivo o negativo.

Se puede afirmar que la existencia de un valor es el resultado de la interpretación que hace el sujeto de la utilidad, deseo, importancia, interés, belleza del objeto. Es decir, la valía del objeto es en cierta medida, atribuida por el sujeto, en acuerdo a sus propios criterios e interpretación, producto de un aprendizaje, de una experiencia, la existencia de un ideal, e incluso de la noción de un orden natural que trasciende al sujeto (Fronzizi, 1992).

A lo largo de la historia, diversas corrientes de pensamiento propusieron sus propias definiciones de valor, respecto de las cuales el trabajo de Celani, Chisari y García (1995) presenta una interesante reseña.

2.1. Los clásicos

Así, los economistas clásicos hablaban de la “Teoría del Valor del Trabajo”, relacionando directamente el concepto de valor con el de valor agregado. Esta relación surge de la mano de Adam Smith, quien diferencia el valor de uso del valor de cambio explicando dicha distinción a partir de la paradoja del agua y el diamante (la cual expresa que, aunque el agua es más útil que los diamantes, los diamantes tienen un precio más alto en el mercado).

Para explicar las condiciones que determinan el valor de cambio sostiene que el precio de mercado está determinado por las fuerzas de la oferta y de la demanda, y que las fluctuaciones del mismo tienden a reducirse a un nivel normal o natural, el que, para Smith, está formado por salarios, rentas y beneficios que, a su vez, son el precio natural del trabajo, la tierra y el capital. Y son justamente estos “precios naturales” una variante de lo que se denomina en la actualidad valor agregado.

Posteriormente a Smith, David Ricardo puntualiza en los problemas distributivos y desde allí aborda el tema del valor económico. Si bien no encuentra una medida estándar invariable del valor, a fin de determinar la variación relativa del valor de un bien respecto de esa medida, a los fines de para facilitar el objeto de su investigación, supone al patrón oro (“dinero hecho con oro”) como patrón invariable (Ricardo, 1959; p. 34). En ese marco, plantea de qué forma ocurre la variación del precio relativo de los bienes y crítica a

Smith por utilizar como medida de valor la cantidad de mano de obra, ya que un aumento en el precio de la mano de obra no va seguido uniformemente por un aumento del precio de todos los bienes, debido a que algunos bienes absorben además de mano de obra, una cierta proporción de capital fijo-mano de obra indirecta a través del uso de maquinarias, y depende de aquella su incidencia en los precios. No obstante, al comparar el valor de dos bienes, sí le otorga importancia a la cantidad de mano de obra utilizada, ya que sus valores relativos dependerán de las cantidades relativas de mano de obra empleadas en su producción (Ricardo, 1959; p. 35).

Finalmente, dentro de los clásicos, Marx coincide con Ricardo en que el origen último del valor es el trabajo. Pero Marx rechaza completamente la utilización del oro como patrón de medida, proponiendo al “trabajo de calidad media” como mejor medida, medido éste por las horas hombre aplicadas.

Termina Marx de cerrar la idea de *valor agregado*, reconociendo que en el precio de las mercancías pueden influir las condiciones de mercado en que se compran las materias primas, pero que éstas no agregan valor y sólo transfieren su costo al precio del producto. En cambio, las maquinarias generan un valor equivalente a la depreciación originada en su uso, de modo que todo el valor está originado en el aporte del factor trabajo.

2.2. Los neoclásicos

Los economistas neoclásicos, por su parte, intensificaron los estudios sobre el *valor de uso* a través de las preferencias de los individuos, dando origen a la “Teoría de la Utilidad”, donde se arman los cimientos de la teoría de la demanda sobre la base de la utilidad. Así, construyeron los economistas la idea de valor para los individuos, y como tal, constituyó una idea subjetiva que, si bien no era mensurable en términos absolutos, sí era comparable y aplicable a todos los bienes existentes.

A pesar de este cambio de enfoque, no se dejó de lado la idea de Smith de que los mercados competitivos mantenían los precios alineados con los costos de producción. Y si bien teóricamente aportes como los de Slutsky, Samuelson y Hicks pudieron precisar la idea de utilidad como regla de medición, empíricamente el concepto de valor siguió estando medido del lado de los *costos*, identificado con el valor de cambio. En esta concepción histórica queda entonces contrapuesto el valor de uso, o subjetivo, al valor agregado generado por la organización, y que conduce a la determinación de su valor de cambio.

2.3. Aportes Modernos

También es importante destacar una reseña de los aportes efectuados desde las ciencias de la administración, a través de dos exponentes referenciales: Porter y Guatri, quienes incorporan algunos elementos a la determinación del valor.

Si se analiza a Michael Porter (1987), quien habla sobre la orientación de las estrategias empresarias a la búsqueda de ventajas competitivas, es

importante señalar que el mismo define al valor también en términos competitivos. El mencionado autor, relaciona al valor con la empresa (en términos de asignación), pero deja claramente expresado que su definición está dada en la demanda, dado que los compradores están dispuestos a pagar por lo que la empresa les proporciona.

Por otro lado, Luigi Guatri (1991) señala que las empresas se definen como instituciones cuya finalidad es justamente la creación de valor económico. El proceso de creación de ese valor tiene características comunes en todas las empresas, pero cada una de ellas se diferencia de las otras por el contexto en que realiza su actividad. Advierte, además que la existencia de una empresa depende de la capacidad de autogenerarse, a través de la continua creación del valor a través del tiempo.

Surge entonces como algo lógico otorgarle importancia al sostenimiento del valor de la organización a través del tiempo, siendo esto una garantía para la continuidad de las organizaciones en el futuro. Para ello las organizaciones se definirán en función a sus ventajas competitivas.

Desde esta perspectiva, en primera instancia surge el costo como parámetro fundamental para la determinación del valor de agregado, para en una instancia posterior y a través de la gestión estratégica de los mismos, contribuir al crecimiento de la organización en el largo plazo, por ende a la determinación y mantenimiento del valor de la organización en el tiempo. Como consecuencia lógica de este desarrollo en disciplinas relacionadas, el concepto de valor agregado atribuible a la diferencia entre el precio de venta y de compra de los bienes deja de ser un concepto clave para convertirse en limitado (Shank, J. y Govindarajan, V., 1995, pp.35) ya que es necesario además, tener en cuenta las diferentes etapas en la totalidad de la cadena de valores, a fin de generar ventajas competitivas, tal como se analiza en la Sección 3.

Luego de haber analizado la evolución histórica del concepto de valor y su relación con el costo en las disciplinas economía y administración, todos los avances doctrinarios también fueron absorbidos por la Contabilidad, por ende en los últimos años la Contabilidad de Gestión ha experimentado su avance más resonante con la GEC que rescata e incluye el análisis de otros factores creadores de valor, que involucran la concepción holística que proponen Porter y Guatri, visión que será desarrollada en una sección posterior.

En Cuadro 1, se sintetiza la evolución de la relación entre valor y costo.

En síntesis, en la visión clásica prácticamente el valor asumía su máxima expresión en el denominado valor agregado, cuyo componente principal era el factor trabajo (horas hombre y máquina), para pasar a una visión diferencial dada por uno de los objetivos de las organizaciones cual es maximizar la diferencia entre compras y ventas, en donde el costo del producto aparece como factor clave para la determinación del precio de venta. Ahora bien, el avance de las Ciencias de la Administración, de la mano con la Contabilidad, otorga al valor agregado una connotación mucho más limitada.

Cuadro 1: Evolución de la relación entre valor y Costo

Autores		Base teórica	Aportes a la concepción de valor
Clásicos	Smith	Teoría del Valor del Trabajo	Diferenciación entre Valores de uso y cambio, este último se relaciona con los “precios naturales”: formados por rentas, salarios y beneficios.
	Ricardo	Valor Económico / Valor agregado	En la consideración de la mano de obra, incluye el trabajo indirecto (uso de máquinas). Supone una medida invariable de valor a partir del cual analizar la variación relativa del valor de los demás bienes.
	Marx	Valor Agregado	Coincide con Ricardo sobre el origen último del valor (el trabajo), medido a través del “trabajo de calidad media”.
Neoclásicos	Slutsky, Samuelson y Hicks	Teoría de la utilidad	Intensificaron los estudios sobre el valor de uso, con prevalencia en la utilidad.
Los precios estaban alineados con los costos- visión del costo del lado de la oferta.			
Aportes Modernos	Porter, Guatri, Shank y Govindarajan	Teorías de las Ciencias de la Administración y aporte de la Contabilidad de Gestión y la GEC	Énfasis en sostener el valor de la organización a través del tiempo desarrollando las ventajas competitivas, considerando limitado el concepto de valor agregado como diferencia entre precio de venta y compra de los bienes, siendo necesario contemplar las diferentes etapas de la cadena de valores (internas y externas).
Se agrega a la medición del costo, la visión de valor por el lado de la demanda.			

Todo ello lleva a cambiar la visión del Costo, ya que no sólo son importantes para su análisis el volumen de producción, su composición y su comportamiento (fijo o variable), sino que el costo pasa a formar parte de la estrategia de la organización que conduce a su posicionamiento estratégico

teniendo en cuenta además las distintas etapas de la cadena de valor de cada organización. Entonces, el valor de una organización ya no puede medirse en función al valor agregado al costo de los recursos, sino que debe ponderarse en función a la manera en que el capital intelectual es gestionado sobre esos recursos. Y en todo este proceso, es el decisor quien debe generar ese posicionamiento estratégico, utilizando las bases conceptuales y herramientas que le brinda la contabilidad de gestión y específicamente la GEC, a fin de optimizar el resultado de la acción conjunta de la información (sinergia) con su inteligencia interpersonal (empatía), en un análisis temporal donde posición, retrodicción y proyección están en permanente interacción

3. Las distintas concepciones de costo: la Contabilidad de Costos, la Contabilidad Gerencial y la Gerencia Estratégica de Costos

La Contabilidad Financiera ha ido evolucionando a través del tiempo que luego de la Revolución Industrial y la complejidad de los procesos productivos, hizo necesaria la aparición y desarrollo de la denominada **Contabilidad de Costos** que se centró principalmente en la forma en que se acumulaban (en uno o varios productos en forma individual conjunta) y asignaban los costos a las distintos focos de distribución (procesos, órdenes, actividades, etc.), constituyéndose estos en la base para la determinación del precio de venta. Posición esta, congruente con el enfoque analizado respecto de la determinación de valor por el lado de la oferta. En esta rama de la Contabilidad surge como algo muy importante el comportamiento de los costos: fijos y variables, con la finalidad de efectuar análisis diferenciales importantes en la toma de decisiones. Los costos variables adquieren relevancia en la Contribución Marginal, herramienta clave.

Pero hasta aquí llega la Contabilidad de Costos, y a la luz de las nuevas necesidades de los empresarios, esta visión introspectiva en la manera de analizar de los costos (con base en la organización y no en la competencia) donde la herramienta básica es el sistema de costos; su desarrollo la coloca en un plano de insuficiencia a la hora de tomar decisiones en contextos competitivos.

Para analizar la creación de valor en una organización es menester destacar la forma en que estas analizan sus costos, específicamente cuál es el punto de partida y cuál el de llegada.

Como se analizó el valor agregado, parte de la compra y culmina con la venta. Esta postura diferencial (venta menos compra) es la que aporta valor a la organización y sigue siendo relevante para la denominada **Contabilidad de Gestión**, que constituye un avance a la Contabilidad de Costos Tradicional ya que los costos se analizan teniendo en cuenta las compras, los procesos, las funciones, los productos y los clientes. Si bien es un enfoque más amplio, aún sigue tendiendo a lo interno (visión introspectiva). La amplitud de este enfoque está en la importancia que le otorga al usuario que toma decisiones (decisor) y a las funciones de planeamiento y control.

Aún así la Contabilidad de Gestión, no responde al análisis del posicionamiento estratégico de la organización y de las habilidades de sus decisores; como consecuencia de ello, en los últimos años se ha desarrollado una disciplina relacionada con aquella, denominada **Gerencia Estratégica de Costos**, que asume una posición holística respecto del análisis del costo (se extiende del proveedor del proveedor al cliente del cliente) ya que es abierta a la competencia y direccionada al logro de ventajas competitivas. Utiliza un amplio conjunto de variables estratégicas que permiten posicionar a la organización en términos de liderazgo de costos y diferenciación de sus productos. Analiza la generación de valor para el consumidor en relación a sus competidores.

La GEC involucra tres elementos conceptuales también desarrollados por las Ciencias de la Administración: el de la cadena de valores, el posicionamiento estratégico de la empresa y los generadores del costo (García y Fregona, 2003, pp. 303, adaptado de Shank, J. y Govindarajan, V., 1995, pp. 15), de los cuales se hace una breve referencia a continuación.

3.1. La cadena de valores como fuente de generación de ventajas competitivas

La cadena de valores en cualquier organización o área es entendida como el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor que se extienden durante todos sus procesos (desde conseguir las materias primas hasta que el producto llega en manos del consumidor). Una esquematización clara del sistema de valor se encuentra en García y Fregona (2003, pp. 299) que tiene como punto de partida a los proveedores de los proveedores, pasando por los proveedores, siguiendo con la empresa, luego el cliente, para llegar a los clientes de los clientes.

Porter (1985) utiliza la cadena de valores como instrumento para diagnosticar e intensificar las ventajas competitivas que son las formas en que las estrategias elegidas y ejecutadas por la organización pueden determinar y sustentar su suceso competitivo. A través de ésta, la organización se divide en sus actividades básicas (investigación y desarrollo, producción, comercialización y servicio), lo que facilita la identificación de las fuentes de ventajas competitivas.

3.2. Posicionamiento estratégico

El análisis de los costos puede variar según sea la manera en que se decide competir. Para lograr esas ventajas, según Porter, se pueden identificar tres estrategias a seguir por la organización: a) el liderazgo por costos: la organización busca establecerse como el productor de más bajo costo en su sector, b) la diferenciación: la organización intenta ser la única en su sector con respecto a algunas áreas de producto-servicio más apreciadas por los compradores y c) el enfoque: esta estrategia descansa en la elección de segmentos específicos de mercado donde la competencia tenga dificultad en satisfacer eficazmente las necesidades de los compradores. Puede hacerlo

usando dos enfoques relacionados con las estrategias anteriores: enfoque por costos y enfoque de diferenciación.

Un ejemplo de ello se muestra a través del análisis de dos aspectos, entre otros, a considerar por la gerencia de costos: la importancia del costeo del producto para fijar precios y de los costos de la competencia. A esos aspectos, seguramente la gerencia le dará poca importancia si se posiciona en la diferenciación del producto; en tanto que si se posiciona en el liderazgo por costos, si lo hará.

Cuadro 2: Evolución disciplinar en el enfoque de los costos

Aspecto Disciplina	Elementos Conceptuales	Herramental	Enfoque	Mirada económica del costo
Contabilidad de Costos	Costos: acumulación, asignación y comportamiento	Sistema de Costos	Introspectivo	Desde la Oferta
Contabilidad Gerencial	<ul style="list-style-type: none"> - Costos en función a compras, procesos, funciones, productos y clientes - Valor agregado 	Agrega análisis de procesos	Introspectivo amplio	
Gerencia Estratégica de Costos	<ul style="list-style-type: none"> - Cadena de valor: - Ventajas Competitivas - Posicionamiento estratégico - Generadores de costo 	Agrega un conjunto de variables estratégicas	Holístico y estratégico: con un mercado énfasis en la generación de valor al consumidor respecto de sus competidores	Incluye la Demanda. La organización aporta sólo una parte del análisis

Como corolario final se destaca como irrelevante clasificar a la Contabilidad de Costos en tres disciplinas, dado que estas se fueron dando en consonancia con la evolución de los negocios y las consecuentes necesidades de los usuarios. Por lo tanto, parece mejor referirse a diferentes maneras de analizar y gestionar los costos, y eso obviamente conduce a la diferenciación disciplinar aludida.

Fuente: Elaboración propia

3.3. Generadores de costos

En la GEC, el volumen de producción por sí sólo capta muy poco la riqueza del comportamiento de los costos, ya que a diferencia de la Contabilidad de Gestión que se basa en conceptos de la microeconomía básica donde el volumen de producción es relevante, la GEC se basa en los modelos más avanzados de la organización industrial (Shank y Govindarajan, 1995, pp. 25 siguiendo a Scherer, 1980), considerando otros factores generadores de costos.

Entonces, además de la escala de producción, deberán considerarse: la forma en que la organización integra sus actividades con otras (vertical u horizontalmente); la experiencia, que se traduce en volver a hacer nuevamente lo que antes se hacía suponiendo una mejora en los procesos; los métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valores y la complejidad respecto de la gama de productos o servicios que ofrece.

En Cuadro 2, se sintetizan los aspectos que diferencian las disciplinas desarrolladas y su relación con la mirada económica del costo analizada en la sección anterior.

En esta marcada evolución, la GEC aparece como el impulso necesario que conduce a combinar el posicionamiento estratégico de la organización, que parte rol de la información sobre la cadena de valor y los causales del costo desde una perspectiva sinérgica, con las habilidades gerenciales desde una perspectiva empática que involucra el proceso cíclico de la gerencia de negocios.

4. El rol del sistema de información contable y su relación con la GEC y los ciclos gerenciales desde dos perspectivas

4.1. Perspectiva sinérgica

Se entiende por sinergia al resultado de la acción conjunta de dos o más causas, cuyo efecto conjunto es mayor al resultante de la simple suma de estas. En ese sentido, los sistemas de información con respecto al comportamiento de las personas que lo usan no son neutros. Y puesto que los individuos no reaccionan pasivamente a la información, el diseño es un factor de influencia decisivo en la consecución de los objetivos. Según cuál sea su diseño y forma de utilización, puede estar sirviendo a unos intereses o a otros, la información puede llegar a ser manipulada y a convertirse en instrumento de legitimación (Carmona Moreno, 1993).

En la GEC, el diseño del sistema de información estratégica debe considerar el sano equilibrio entre los tres elementos conceptuales que influyen en los costos (la cadena de valor, el posicionamiento estratégico y sus generadores) y a esto se lo denomina perspectiva sinérgica.

Entonces, lo importante en el análisis y determinación de los costos desde una perspectiva estratégica es que la combinación de los tres elementos mencionados accionando conjuntamente en el costo, tenga un efecto en

términos de eficiencia y eficacia superior del que pueda generarse de considerarlos en forma individual. No se puede efectuar un análisis separado de cada elemento conceptual sin evaluar la sinergia en el conjunto, que es lo que en definitiva contribuye al cumplimiento de la estrategia definida.

4.2. Perspectiva empática: la inteligencia del decisor, la definición y el control de la estrategia organizacional

Para mejorar la manera en que el sistema de información contable impone su influencia, es necesario también que el decisor asuma su propia visión con una capacidad particular: la empatía. En este sentido, la teoría de las inteligencias múltiples aporta un modelo propuesto por Howard Gardner (1983) en el que la inteligencia no es vista como algo unitario, que agrupa diferentes capacidades específicas con distinto nivel de generalidad, sino como un conjunto de inteligencias múltiples, distintas e independientes. Gardner define la inteligencia como "la capacidad de resolver problemas o elaborar productos que sean valiosos en una o más culturas" (p. 45).

La empatía (del vocablo griego antiguo *εμπαθεια*, formado *εν*, 'en el interior de', y *πάθος*, 'sufrimiento, lo que se sufre'), llamada también inteligencia interpersonal en la teoría de las inteligencias múltiples, es la capacidad cognitiva de percibir en un contexto común lo que un individuo diferente puede sentir.

Gonzalo Angulo y Carmona Moreno (1995), siguiendo la línea de los autores mencionados en la perspectiva anterior, afirman con respecto al sistema de información contable, que su misión no se limita a recoger información, sino a planificarla, elaborarla e incluso crearla. La imagen del Sistema de Información Contable adaptándose a las necesidades de los decisores y siendo neutral en las decisiones es sólo ficción. El Sistema de Información Contable a menudo impone su propia visión de la realidad y condiciona el proceso de decisión y control.

Igualmente concuerda con este planteamiento el doble acondicionamiento que para Kaplan (1984) ha de tener el sistema informativo contable: no solo demandará una determinada información, sino que influirá en la fijación de los objetivos de control, en el cumplimiento de tales objetivos a través de la motivación, la valoración de su actuación, y de las medidas correctoras que se tomen.

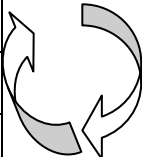
Las acciones mencionadas de fijar, motivar, cumplir y valorar requieren que el decisor posea capacidades y actitudes tendientes a resolver problemas, y para ello su ubicación en el plano del "otro" (quien es el objeto de la motivación, del control y de la valoración) mejorará la estrategia organizacional en relación al desarrollo de los cuatro ciclos que la mayoría de los autores describen, a saber:

1. Formulación de la estrategia
2. Comunicación de la estrategia
3. Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias

4. Establecimiento de controles para supervisar las etapas de la estrategia y por ende alcanzar los objetivos estratégicos.

Terminado el análisis de ambas perspectivas, en el Cuadro 3 se muestra un resumen de la propuesta del autor.

Cuadro 3: Relación entre los ciclos de la gerencia de negocios con los tres pilares de la GEC y las perspectivas propuestas

PERSPECTIVA				
EMPÁTICA	Relación	SINÉRGICA		
<i>Estrategia</i>		<i>Cadena de Valores</i>	<i>Posicionamiento Estratégico</i>	<i>Generadores del Costo</i>
<i>Comunicación</i>				
<i>Tácticas</i>				
<i>Control</i>				

En Shank y Govindarajan (2005), se muestran casos específicos de empresas con problemas en los generadores de costos, posicionamiento en la cadena de valor y posicionamiento estratégico. Esta propuesta va más allá de la casuística, intenta explicar qué principios, pilares, conceptos, secuencias y escenarios, deben estar en la mente de quien decide para eficientizar sus cursos de acción; todo ello poniendo énfasis en las actividades como base del valor organizacional y expandiendo su análisis al contexto en que la organización se encuentra inmersa.

5. Herramientas de la Contabilidad Gerencial compatibles con la Gerencia Estratégica de costos

La propuesta del autor implica lógicamente, mostrar el avance de la Contabilidad Gerencial sustentado en pilares de la GEC. En este sentido, la base está dada en la definición de las actividades, lo que lleva a determinar sus generadores de costos.

Al respecto, la Contabilidad Gerencial, aporta eficientes sistemas de gestión de costos y de evaluación de performance con base en las actividades.

Siguiendo a Horngren, Datar y Foster (2007), Kaplan y Cooper (1999), Perez Castillo y Rodríguez Hernández (2011), se pueden encontrar distintos sistemas, que combinados, pueden contribuir a los objetivos de la GEC, ellos son el Costo Basado en Actividades o Subactividades (ABC, *Activity Based Cost*), la Administración Basada en Actividades (ABM, *Activity Based*

Management) y la Presupuestación Basada en Actividades (ABB, *Activity based Budgeting*).

El ABC surge como un sistema de costo dirigido a la estrategia organizacional. En este sistema, es de vital importancia definir las actividades como áreas funcionales que consumen recursos, para luego relacionar los productos con esas actividades (los productos consumen las actividades). Con ello se logra diferenciar aquellas actividades que generan valor de las que no generan valor, dejando al decisor la oportunidad de tomar decisiones al respecto, retroalimentando su estrategia. Según Castillo y Rodríguez Hernández (2011):

El ABC, es una de las respuestas a los grandes cambios en la determinación de los costos que conjuntamente con JIT y el ABM, constituyen un procedimiento o modelo de la excelencia empresarial. La implantación del ABC está facilitada por la previa existencia de un ambiente favorable, donde se tiene transparente la cadena de valores y ya esbozados el posicionamiento estratégico y direccionadores de costos (p. 9).

El mencionado JIT (Just in time), implica eficiencia en el manejo de los inventarios a través de medidas que mantengan los materiales y productos el menor tiempo posible en almacenes, a fin de ahorrar costos (de administración- control y espacio- y de financiación), garantizando la entrega justo a tiempo en cada una de las etapas que va desde la materia prima al producto en manos del cliente

El ABM, es más amplio que el ABC, ya que está más ligado a la gestión empresarial en su conjunto y no se limita sólo a la gestión de los costos, ya que complementa el ABC con políticas de mejora continua hacia calidad total y sostenibilidad del ciclo de vida de los productos. Su finalidad es aumentar la competitividad de la empresa. Se basa en análisis causa y efecto -a través de los generadores de costos-, actividades generan y no generan valor, calidad y satisfacción del cliente, copia de prácticas similares (*benchmarking*) o de las mejores prácticas (*best practices*).

El ABB implica un avance de los principios del ABC y del ABM en materia de presupuesto de las actividades definidas. Implica un plan integral y coordinado, medido en términos financieros, de las operaciones y recursos de una organización para un determinado período de tiempo, elaborado en base a las actividades con la finalidad de lograr los objetivos fijados por la gerencia, propendiendo a la toma de decisiones en términos de eficacia, eficiencia y efectividad.

6. Conclusiones

Como síntesis de lo desarrollado precedentemente es posible concluir:

La evolución histórica de la Contabilidad de Costos trajo aparejada la necesidad de desarrollar nuevos enfoques para el análisis del costo. La tradicional forma de acumular, asignar y clasificar los costos, si bien sigue siendo de utilidad, fue incorporando en el tiempo el análisis de la influencia de los procesos y de distintos actores, pasando así de una visión introspectiva a

una visión estratégica donde todos los componentes de la cadena de valor de una organización deberán ser evaluados para lograr ventajas competitivas.

Dado a que Costo se relaciona con Valor, se pasó de una concepción de valor agregado a una nueva concepción de valor más abarcativa, donde el valor agregado aparece como un concepto limitado, y comienzan a interactuar diversas variables no sólo relacionadas con la empresa sino también con el contexto, confluyendo todas en la generación de valor de la organización. Si bien este tema fue ampliamente desarrollado por la economía y la administración, también fue capitalizado por uno de los avances disciplinares más recientes de la Contabilidad Gerencial.

La Gerencia Estratégica de Costos surge entonces como una herramienta valiosa. Involucra tres elementos conceptuales que deben ser evaluados en forma conjunta a la hora de analizar los costos y lograr ventajas competitivas, constituyéndose en el impulso que inspira y ayuda al decisor. Éste logrará desarrollar su estrategia en forma eficiente y eficaz a través tanto de su capacidad de analizar desde la perspectiva de otros actores todo el proceso estratégico (empatía), como de la habilidad de combinar la información sobre los tres elementos conceptuales del costo (cadena de valor, posicionamiento estratégico y sus generadores) de manera tal que de esa combinación se logren los mejores resultados.

La filosofía basada en las actividades como generadoras de valor empresario, es compatible con las eficientes herramientas propuestas por la contabilidad gerencial: el ABC, el ABM y el ABB que sirven para la evaluación del desempeño y control, en un marco de fijación de objetivos de calidad y sostenibilidad en el tiempo a través del desarrollo de ventajas competitivas.

A manera de cierre, es importante destacar en esta instancia de conclusiones, que la premisa del autor sobre la gran responsabilidad de quién decide, se convirtió en una elocuente convicción.

Referencias Bibliográficas

- Celani, M., Chisari, O. y García, S. (1995). *Empresas y creación de valor: un enfoque económico moderno*. Buenos Aires: Academia Argentina de Ciencias de la Empresa.
- Carmona Moreno, S. (1993). La Crisis de los Sistemas de Contabilidad de Gestión: Una Perspectiva Española. En S. Carmona Moreno (Ed.), *Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión* (pp. 483-542). Madrid: ICAC.
- Fernández, P. (1999). *Valoración de Empresas*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.

- Ficco, C., Martínez, N. y Sader, G. (2010). *Capital intelectual y creación de valor: evidencia empírica en empresas de la región Río Cuarto*. Trabajo presentado en las XXXI Jornadas Universitarias de Contabilidad, Catamarca, Argentina.
- Fronzizi, R. (1992). *¿Qué son los valores?*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Gardner, H. (1983). *Inteligencias Múltiples*. Barcelona: Paidós.
- Gonzalo Angulo, J. A. y Carmona Moreno, S. (1995). Las Claves de Futuro en Contabilidad de Costes, en *Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión*. pp.11-19. *III Congreso Internacional de Costos y I de ACODI*. Madrid: ICAC.
- García, N y Fregona, R. (2003). *Contabilidad Gerencial*. Córdoba: Advocatus.
- Guatri, L. (1991). *La teoría della creazione del valore*. Milano: EGEA.
- Horngren, C., Datar, S. y Foster, G. (2007). *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial*. México: Pearson Educación
- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* 82(4), 390-418.
- Kaplan, R. y Cooper, R. (1999). *Coste y Efecto*. Barcelona: Gestión 2000.
- Pisón Fernández, I. et al (2003). *EL CFROI: una Herramienta de Valoración de la Creación de Valor*. Trabajo presentado en el XII Congreso AECA, Cadiz, España.
- Porter, M. (1987). *Ventaja Competitiva: creación y sostenimiento de un desempeño superior*. México: Compañía Editorial Continental.
- Perez Cantillo, N., y Rodríguez Hernández, J. A. (2011). *El costeo basado en actividades*. Recuperado de http://www.elprisma.com/apuntes/administracion_de_empresas/costeobasadoenactividades/
- Ricardo, D. (1959). *Principios de Economía Política y Tributación* (Vol. 1). En *Obra y Correspondencias de Ricardo*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Shank, J. y Govindarajan, V. (1995). *Gerencia Estratégica de Costos*. Colombia: Grupo Editorial Norma.
- Snyder, A. (1998). *Value Based Management*. New York, USA: Deloitte Consulting Group.
- Stern, J. M. y Shiely, J.S. (2001): *El Reto del EVA*. Gestión 2000. Barcelona.