

NUEVO ENCUADRE DE LA CONTABILIDAD PARA LA DIRECCION DE LA EMPRESA (MANAGEMENT ACCOUNTING) ANTE LA IMPLANTACION GLOBAL DE LAS NIIF

Carlos Mallo (U. Carlos III, de Madrid) cmallo@emp.uc3m.es

Antonio Pulido (U. Carlos III, de Madrid)

ABSTRACT

La nueva contabilidad financiera que trae como resultado la implantación de las NIIF en los países del entorno de la UE ofrece una información más relevante para los inversores externos pues se encuentra más cerca del razonamiento económico-financiero sobre la evolución del patrimonio de la empresa. Algunos aspectos del marco conceptual de las NIIF, tales como su flexibilidad al contemplar diferentes criterios de mantenimiento del capital, ayudan a mantener la capacidad competitiva de la empresa, aspecto que constituye una de sus objetivos esenciales en el actual entorno global en el que desarrolla su actividad. Adicionalmente, la contabilidad para la dirección ofrece unos estrechos lazos con la contabilidad que se desprende de las normas anteriores, puesto que la información que resulta de ella constituye un conjunto de informaciones funcionales y estratégicas que permiten ofrecer mayor información no normalizada la cual es relevante para la toma de decisiones de los directivos de la empresa. En este sentido los profesionales que tratan estas materias han de pertenecer a puestos ejecutivos y poseer capacidades de gestión empresarial en el equipo de dirección, pues la información sobre la evolución de la situación económico financiera de la empresa y del desarrollo de sus actividades es esencial para la toma de las decisiones estratégicas que condicionan su futuro.

Area Tematica: Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

1.- PLANTEAMIENTO GENERAL

La contabilidad ha sido y sigue siendo un importante elemento socioeconómico, ya que es el instrumento jurídico esencial para valorar el patrimonio de las personas y empresas, verificar el cumplimiento de los diversos contratos mercantiles y elaborar información comprensible, relevante, fiable y comparable para los diversos agentes internos y externos de la empresa.

La implantación en la Unión Europea de los International Financial Reporting Standards (IFRS), que en la versión española son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y el acuerdo de cooperación activa del órgano emisor de normas contables de Estados Unidos de América (FASB) de impulsar la implantación del cuerpo de normas internacionales de contabilidad, aceptado por todos los países, por el organismo coordinador de las bolsas de valores (IOSCO) y por los restantes mercados financieros relevantes, constituye una iniciativa que, entre otras medidas, podría evitar, en primer lugar, los recientes grandes escándalos contables y de auditoría: Enron, Worldcom, Parmalat, etc. y, por otra parte, posibilitará crear un mercado de capitales eficiente a nivel mundial.

La globalización de las transacciones económicas ha impulsado la internacionalización del mercado de capitales, lo que ha exigido profundizar en el proceso de armonización mundial de la contabilidad de las empresas, por parte de los distintos reguladores de la información financiera, con el objetivo de conseguir que los estados contables que aprueben las juntas de accionistas expresen la imagen fiel del patrimonio de la empresa, su situación financiera y el resultado atribuible a cada periodo, lo que ayudará a que los inversores recuperen la confianza perdida, tanto por la manipulación de la información contable, como por el no cumplimiento de las expectativas profesionales que se atribuyeron al papel de los auditores en la verificación independiente de la información financiera de la empresa.

El contexto socioeconómico de la globalización económica se inserta en el marco conceptual del sistema de organización económica liberal-capitalista avanzado, que hunde sus cimientos en el reconocimiento de la propiedad privada y la libertad de empresa, compatibles ambos con la actividad económica del sector

público, cuyo objetivo en este contexto es ayudar a optimizar la producción y distribución de bienes y servicios en las sociedades civiles, mediante la asignación más eficiente de los escasos recursos económicos disponibles.

Dentro de esta visión se sitúa la actividad competitiva de las empresas transnacionales o multinacionales que, según el paradigma de **Porter**,¹ «son los agentes dinámicos que, buscando optimizar sus objetivos, diseminan y trasladan la eficiencia económica de la producción y distribución de productos y servicios en los diversos mercados, superando las fronteras y aduanas nacionales».

La globalización concebida como la integración de las economías nacionales en el ámbito de un mercado mundial se complementa con la liberalización de los movimientos de capitales y la igualación flexible de las regulaciones mercantiles, contables, fiscales y laborales de las diversas naciones, que permite instalar las combinaciones productivas, que optimizan la cadena de valor de las empresas en los diferentes mercados.

La contabilidad constituye un instrumento jurídico esencial para calcular el valor de los derechos de propiedad y la distribución de los excedentes empresariales entre las personas y empresas, conforme a unas normas y principios generalmente aceptados que posteriormente son verificados por la auditoría.

Con esta inicial perspectiva se ve claramente el doble papel esencial que juega la contabilidad:

1. Valorar, garantizar y legitimar el derecho de propiedad de las personas y organizaciones, como institución fundamental, que junto a la libertad e igualdad de los ciudadanos frente a las leyes y la libertad de mercado, constituyen la estructura política esencial de las sociedades modernas desarrolladas.
2. Elaborar estados contables normalizados que puedan ser universalmente entendidos e interpretados, de tal forma que orienten la oportuna asignación de los recursos disponibles, ya que los inversores elegirán aquellos proyectos de inversión de las empresas más competitivas, que deben emitir información relevante y transparente sobre su pasado, presente y futuro.

De la interpretación del marco conceptual que subyace en las NIIF se observa que su intencionalidad está dirigida a generar estados financieros que presenten información más útil para la toma de decisión de los inversores, entidades crediticias, entidades gubernamentales, y otros agentes sociales interesados como sindicatos, asociaciones de consumidores y público en general.

2.- LAS NUEVAS HIPÓTESIS BÁSICAS Y LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN

Las NIIF indican que los estados financieros deben realizarse bajo las dos *hipótesis básicas* de empresa en funcionamiento y del devengo, por el que se exige el reconocimiento de los efectos económicos en función de las transacciones reales de bienes y servicios que afecten a la transformación, aumento o disminución del patrimonio de la empresa.

Parte de los principios contables recogidos en el Plan General de Contabilidad de España (PGC), deben entenderse como características cualitativas de la información financiera, sin que pueda tener prevalencia alguna el antiguo principio de prudencia. Así, los principios contables de registro, del precio de adquisición, de correlación de ingresos y gastos, de no compensación, de uniformidad y de importancia relativa, ya no son los vehículos que conducen a la obtención de la imagen fiel de la situación de la empresa, exigiendo las NIIF, en lugar de un listado de principios contables, que la información financiera resultante de la contabilidad se fundamente en un *marco conceptual* en el que se definan, en primer término, los *objetivos* que se pretenden, posteriormente las *hipótesis básicas* coherentes con tales objetivos, después, las *características cualitativas*, a su vez coherentes con lo anterior, y, por último, la definición y el reconocimientos de los elementos patrimoniales, de modo que éstos sirvan de apoyo a los objetivos, a las hipótesis básicas y a las características definidas previamente.

¹ **Porter M. E.** Estrategia competitiva. Compañía Editorial Continental. México 1982

En la relación secuencial anterior el principio del *precio de adquisición* forma parte de la fase del reconocimiento de los criterios de reconocimiento o de valoración de los elementos patrimoniales, lo cual permite que éste sea compatible con otras normas de valoración, en lugar de considerarse un principio contable básico, tal como se contempla en el PGC. En otro orden de cosas, las NIIF requieren la presentación de una amplia información sobre la dotación a las provisiones y la evaluación de las contingencias y riesgos de las operaciones correspondientes a las diversas previsiones sobre la evolución de los mercados.

Tanto los contables como los auditores son responsables de que la información financiera-contable sea comprensible universalmente y que permita entender de manera razonable la situación presente y futura de la compañía, expresada en los planes, programas y presupuestos y el previsible desarrollo global de los diferentes mercados de productos y servicios en que actúa.

Los criterios de valoración que admiten las NIIF son mucho más amplios que el prioritario *precio de adquisición* que propone la actual legislación española, orientando la selección de criterios al del *valor razonable*, lo que, sin duda, reducirá la brecha entre la valoración contable de la empresa y la valoración que de la misma hacen los mercados de valores.

Los criterios de valoración contemplados en las NIIF son:

- *Coste histórico*, similar al *precio de adquisición* o al *coste de producción*, si procede de transacciones internas de la empresa.
- *Coste de reposición*, que equivale al coste de reproducir nuevamente la inversión o su capacidad productiva.
- *Valor razonable* que es el precio por el cual puede ser cambiado un activo en una transacción libre, suponiendo que ambas partes independientes manejan una información adecuada.
- *Valor actual, o valor de uso*, que es el valor actualizado de los flujos de efectivo netos que genera la inversión.

Las NIIF en general dan libertad de elección de los alternativos criterios de valoración, pero exigen que se mantenga su aplicación de forma consistente, aunque para los activos financieros y otros inmovilizados, se recomienda o exige la aplicación del *valor razonable*, en muchos casos, cuyo ajuste periódico debe basarse en el valor de las tasaciones realizadas por profesionales cualificados e independientes.

La implantación de las NIIF devolverá a la información contable la relevancia perdida, impidiendo en gran medida la aparición de oportunismos interesados en la dirección de las empresas, lo que contribuirá a recuperar la confianza perdida de los inversores, que es el motor de arranque del crecimiento económico.

Igualmente, la implantación de las NIIF implica que, a efectos del cumplimiento de los códigos del buen gobierno de la empresa y el efectivo control y salvaguarda del patrimonio empresarial, habrán de adaptarse y rediseñarse los sistemas de información estratégicos para la dirección, así como los sistemas informáticos y de comunicación pertinentes que aseguren el mantenimiento de la competitividad de la empresa. La información contable deberá estar siempre acompañada por la información que revela los mercados de productos y servicios, tanto del lado de la oferta como del de la demanda, estando suficientemente demostrado que los mercados no se comportan como si fuesen perfectos y competitivos, presentando fallos que impiden que los precios acumulen toda la información para la toma de decisiones.

Resulta evidente que la nueva visión y resultados informativos que aportan las nuevas normas internacionales no tengan nada que ver con una interpretación simplista de la técnica contable como un método clasificatorio y formal, debiendo advertirse que las NIIF representan una profunda interpretación económico-financiera de las diversas formas de generación de valor añadido de la empresa.

3.- LOS NUEVOS ESTADOS FINANCIEROS

La información que genera el sistema contable bajo la aplicación de las NIIF se resume en los siguientes documentos esenciales que, completados con la información complementaria en la memoria o notas explicativas, constituye la base esencial para el análisis de la situación económico-financiera de la compañía:

- Balance de Situación: Información sobre la situación financiera.
- Cuenta de Resultados: Información sobre las actividades empresariales
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto: Variaciones cuantitativas y cualitativas del Patrimonio Neto.
- Estado de Flujos de Efectivo: Capacidad de traducir los beneficios en activos líquidos.
- Memoria y Notas Explicativas: Informaciones relevantes desglosadas e interpretadas

El objetivo esencial de los estados financieros es presentar fielmente a los usuarios la situación económico-financiera y las variaciones del patrimonio, dando información también sobre el mantenimiento de la capacidad competitiva del capital de la empresa y el mantenimiento de su capital financiero, expresado en moneda internacionalmente comparable.

La información contable financiera es esencial para la regulación y control de la coalición de agentes empresariales internos y externos (*shareholders* y *stakeholders*), sin olvidar, en primer lugar, que la empresa en un entorno competitivo debe resolver y superar la disciplina que imponen los mercados, tanto de factores como de productos y servicios, así como el mercado de capitales y el mercado de directivos y que la orientación de las diversas regulaciones, incluida la auditoría, permite a la dirección un mayor o menor grado de discrecionalidad en la aplicación de las políticas contables, que nunca deben traspasar el obligado principio de neutralidad.

La responsabilidad de aprobar los estados financieros que cumplan las normas NIIF y sus interpretaciones SIC/IFRIC implican que el nivel de decisión de las políticas contables aplicadas se sitúa dentro del máximo nivel de dirección general, compartiendo responsabilidades con los primeros niveles del organigrama, e influyendo en la gestión de las operaciones y de las transacciones de la empresa.

Si se examinan la mayoría de los códigos propuestos sobre el buen gobierno de la empresa, se observa que hacen un énfasis especial en la calidad de la información contable-financiera, exigiendo que no se oculte, enmascare, tergiversar o falsifique ningún dato o información que puedan no presentar con claridad la situación financiera de la empresa y su proyección futura, lo cual se supone se consigue, esencialmente, con la aplicación correcta de las NIIF.

En los casos extremadamente raros, supuestamente, en los que la aplicación de las NIIF pueda dar lugar a equívocos o falsas interpretaciones, se debe indicar los cambios necesarios para mostrar la imagen fiel, demostrando las razones de la excepción realizada, e informando:

- por qué seguir la NIIF produciría equívocos.
- la NIIF sobre la que se realiza la excepción.
- la naturaleza de la excepción y los requerimientos de la NIIF.
- la solución adoptada y el impacto de la aplicación de la excepción en los estados financieros.

Dentro de las características cualitativas de la información financiera exigida por las NIIF se encuentra la de la fiabilidad, destacando, en virtud de ella, el trasfondo económico-financiero sobre la forma, la neutralidad en la aplicación de las políticas contables, de modo que no se altere el reparto de las rentas y riquezas generadas por la empresa entre los diversos agentes de la coalición empresarial, y la utilización del sentido de la prudencia en la recta administración del patrimonio. También podría asociarse a ella el sentido de la integridad en la orientación de la información financiera respecto a los conflictos de

intereses potenciales y reales, que puedan surgir entre los accionistas, directivos y los otros agentes contractuales que intervienen en la empresa.

La información financiera-contable propuesta por las NIIF constituye una base esencial del control de los órganos de gobierno de la empresa, que a través de la planificación previa establecen las combinaciones productivas creadoras de valor, que se verán verificadas a través del cumplimiento de los diversos contratos y mediante los acuerdos de reparto del excedente empresarial, tratando en todo caso de impedir el afloramiento de los oportunismos: riesgo moral y selección adversa, que pueden acabar imposibilitando el funcionamiento competitivo de las empresas.

La existencia del problema de agencia entre los inversores y administradores de las empresas, las diversas políticas de endeudamiento practicadas por la dirección, las políticas de compensación de los directivos, la estructura del consejo de administración y la auditoría externa forman parte de los mecanismos reductores del intervalo de discrecionalidad en la aplicación de las políticas contables, siendo necesario encontrar un equilibrio para que la asimetría de la información que tienen los directivos de las empresas no les lleve a perseguir más sus propios objetivos, que los objetivos globales. También, es necesario reforzar la representación efectiva y proporcional de los accionistas en los consejos de administración y la facilidad de sustitución de los ejecutivos, a través de la dinamización de un verdadero mercado de directivos.

La información contable es una pieza esencial, en definitiva, para el buen funcionamiento de los negocios y aporta las herramientas necesarias para minimizar los costes contractuales inherentes al necesario control de las organizaciones, aportando el proceso de normalización universal de las NIIF un entendimiento general en cualquier parte del mundo, basado en la interpretación de los estándares contables que han servido de base para realizar los estados financieros de las empresas y que, mantenidos con uniformidad, aportan la comparabilidad que necesitan los inversores, para tomar decisiones de invertir sus recursos en los mejores proyectos de inversión que se les presenten.

Tanto la hipótesis básica de empresa en funcionamiento como el nuevo concepto de las NIIF de mantenimiento del capital, así como las definiciones de los elementos que componen los estados financieros, llevan a una posible nueva visión de la empresa más ajustada a la interpretación del comportamiento estratégico, que a la simple descripción de la imagen fiel individualizada de cada empresa, toda vez que el mantenimiento del capital en la versión competitiva no es sólo el cálculo del incremento financiero pertinente a precios constantes, sino que implica el aumento de capital necesario para mantener o aumentar la capacidad competitiva de la empresa. Si aportamos un símil competitivo en la regata de vela, nadie puede saber la probabilidad de éxito de un barco por la descripción de la imagen fiel de su casco y velamen, sino por la visión conjunta de las capacidades del equipo, su motivación psicológica y otras variables intangibles difíciles de evaluar, entre las que se encuentra la comparación con los otros competidores y, restando aún la suerte o fortuna que acompaña toda actividad humana, aunque esté sometida a la mayor racionalidad teórica y práctica.

El mantenimiento del capital está siempre relacionado con el concepto de resultado disponible o distribuible, ya que se pretende, en todo caso, que no se distribuyan los fondos propios a través de dividendos nominales que imposibilitan el mantenimiento de capital de funcionamiento real de la empresa. Enfocando desde el punto de vista financiero la conservación del valor del capital de la empresa para los accionistas, implica mantener el valor del capital inicial a precios constantes, considerando resultado del periodo aquel excedente que supera el valor del capital existente al principio del periodo a precios actualizados.

Sin embargo el planteamiento estratégico añade una nueva perspectiva al concepto de mantenimiento de capital físico en cada una de las actividades primarias, industriales, comerciales o de servicios en que actúe la empresa, siendo necesario mantener o incrementar el capital en la medida de la necesidad de mantener o incrementar la capacidad competitiva de la empresa, que suele medirse por la cuota de participación en los mercados y que suele exigir, en múltiples ocasiones, incrementar los capitales para conseguir el liderazgo en costes, a través del máximo aprovechamiento de las economías de escala de las diversas tecnologías y combinaciones productivas, la diferenciación y especialización de productos y servicios y la segmentación de clientela, lo que supone, en definitiva, explotar las máximas ventajas de la globalización y de la especialización.

4.- ANÁLISIS DE LA CONVERGENCIA DEL MARCO CONCEPTUAL DEL ANÁLISIS ESTRATÉGICO DE LA EMPRESA Y DEL SUBYACENTE EN LAS NIIF

La empresa interpretada en el marco conceptual de las NIIF representa un patrimonio (fondos propios) sometido a riesgo, dirigido por los propietarios o sus representantes, que actúa coordinando jerárquicamente un conjunto de recursos y factores económicos, cuyos objetivos de información esenciales, plasmados en los objetivos de los estados financieros, son:

- suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, actividades y flujos de la empresa.
- divulgar información relevante y útil a una amplia gama de usuarios para su toma de decisiones: inversores, directivos, empleados, prestamistas, clientes, proveedores, acreedores, gobierno y organismos públicos y público en general.

Si consideramos, como es normalmente admitido, que el objetivo de la empresa es maximizar su valor para los propietarios, siendo este valor medido, en el caso de que las acciones de una empresa coticen en la bolsa de valores, como la maximización del valor de las acciones para los accionistas, basado en la maximización de los flujos de efectivo originados por la explotación de las actividades empresariales, las NIIF deben aportar la información financiera necesaria para sustentar racionalmente la diferencia entre el valor contable y el que asigna el mercado a la empresa, en función de sus expectativas.

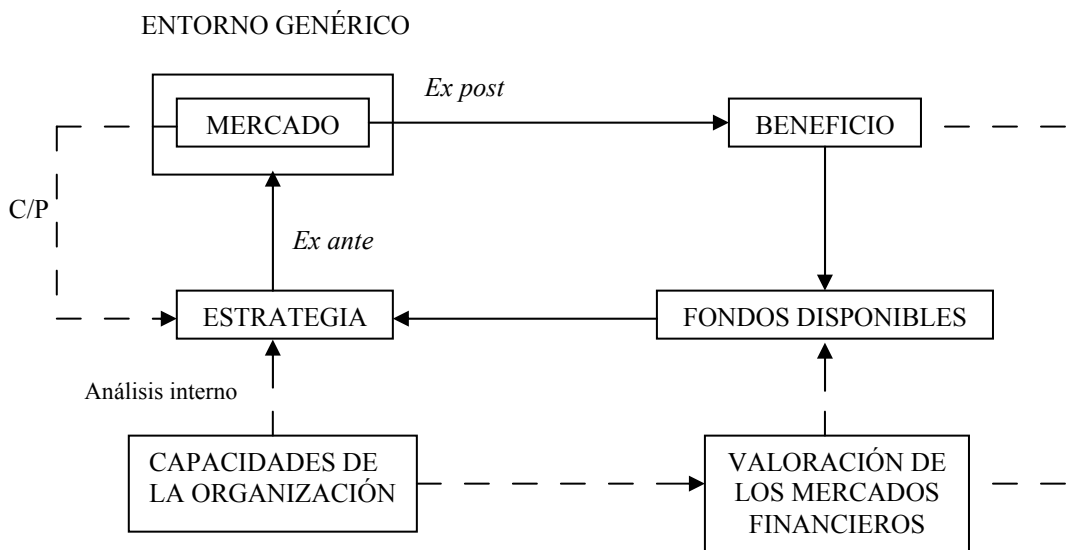
La valoración externa de la empresa a precios de mercado se realiza a través de la evaluación que los inversores estiman del comportamiento estratégico de la empresa, relacionado con sus rendimientos y con la reputación empresarial, basados en la evaluación de las capacidades competitivas de los órganos directivos.

Si, por una parte, observamos que las NIIF introducen en la contabilidad financiera la superación del principio de valoración del precio de adquisición o coste histórico, permitiendo utilizar diferentes criterios de valoración para los activos tangibles, intangibles y financieros, vemos cómo el valor contable de la empresa comienza una tendencia de acercamiento a su valor de mercado, y, si por otra parte, observamos que una de las dos nuevas hipótesis básicas de las NIIF es la de empresa en funcionamiento, podemos concluir que la contabilidad financiera empieza un camino de convergencia para que el valor teórico contable de la empresa, propenda a coincidir con el valor económico explícito que le asigna el mercado.

La creación de valor de la empresa de un modo continuado depende de la diferencia entre la rentabilidad que generen sus inversiones, menos el coste medio ponderado del capital de los recursos que utiliza, siendo la valoración de las expectativas de consecución de beneficios y flujos de tesorería futuros los que mantiene y sustentan el crecimiento potencial del valor de la empresa.

Según el profesor **Cuervo**,² en su interpretación del marco conceptual para el análisis estratégico de la empresa, que se detalla a continuación:

² **Cuervo A. y otros.** Introducción a la Administración de Empresas. Biblioteca Civitas de Economía y Empresas. 4ª edición. Pág. 48. Madrid 2002



“Los beneficios obtenidos en el pasado, junto a la valoración de los mercados financieros acerca de los beneficios futuros, determinan los recursos disponibles al alcance de la empresa (tanto internos como externos). El ciclo se cierra mediante la reinversión de los recursos para hacer viables las estrategias futuras. La actividad de la empresa puede entenderse como un ciclo ininterrumpido de generación de recursos, inversión de los mismos mediante una estrategia y cosecha de resultados, a través de la cual la empresa consigue beneficios y crecimiento, o bien incurre en pérdidas y acaba desapareciendo como tal empresa”.

Del análisis del enfoque subyacente en el marco conceptual de las NIIF podría desprenderse que está orientado, en primer lugar, al éxito de los negocios en un entorno competitivo, pero teniendo plena consciencia de que ninguna forma de organización empresarial, ni ningún sistema de información son capaces de asegurar el éxito o preservar del fracaso a una empresa inserta en el universo competitivo, por la sencilla razón de que el riesgo empresarial lleva inherente el reto de que, aunque el gobierno y gestión de la empresa sean óptimos, existe el riesgo de que aparezca un competidor que mejore sustancialmente las posiciones competitivas y que relegue o expulse las empresas antiguas del mercado.

Naturalmente, una empresa que desee mantener e incrementar su capacidad competitiva debe realizar las mejores prácticas de su buen gobierno, que aseguren continuamente que el consejo de administración y los directivos atienden a la consecución de los objetivos marcados en el plan estratégico, gerenciando los riesgos apropiadamente y verificando el uso responsable de los recursos por la organización, pero además, debe mantener un sistema de información estratégico en el que se base la toma de decisiones apropiadas para asegurar el éxito futuro. Este sistema de información estratégico es el que consideramos constituye el núcleo central de la contabilidad de dirección estando enfocado preferentemente al futuro, al igual que la contabilidad financiera está enfocada preferentemente al presente y al pasado.

Este desarrollo dual de la contabilidad entre la información para los decisores externos e información para la toma de decisiones por los directivos es lo que ha llevado al desarrollo de dos cuerpos de conocimiento y dos clases de profesionales, que a veces parecen pertenecer a sistemas de información independientes. Nuestra propuesta, ante la implantación de unas normas internacionales de información financiera de alta calidad y aceptadas universalmente, es desarrollar un cuerpo doctrinal de contabilidad para la dirección, que pueda añadirse a la contabilidad financiera propugnada por las NIIF, para formar un conjunto único de la contabilidad empresarial, que cuente con una parte que elabora información publicable, normalizada universalmente y otra, que atienda a la información individualizada que cada empresa necesita para implementar su plan estratégico de dirección. Si la contabilidad empresarial pierde su capacidad de información para la toma de decisiones y el control, es posible que se convierta en un simple *software* del sistema de información general.

En consecuencia, para completar la información económico-financiera que suministran las NIIF sería necesario un sistema de revisión continua del plan estratégico que reafirme la posición estratégica de la

empresa, filtrada por las elecciones alternativas y los cambios necesarios, que siguiendo el análisis SWOT de **Porter**³, implica el establecimiento de las siguientes informaciones:

- La posición competitiva de la empresa en el mercado, mediante el análisis del posicionamiento estratégico de los competidores, la política de precios y la relación con los clientes y proveedores, teniendo en cuenta siempre la posible aparición de nuevas empresas.
- El análisis de las oportunidades que ofrece la evolución general de la economía y las regulaciones que afectan al comercio tanto las globales (OMC), como las concretas de cada país en que actúe la empresa.
- La aparición de nuevos productos sustitutivos así como las subidas de precios de materias primas esenciales, o cualquier otro cambio abrupto, de tipo político o económico, que afecte a la continuidad del plan estratégico vigente.
- El equilibrio y los incentivos que mantienen la coalición empresarial ha de asegurarse: propietarios, inversores, directivos, empleados, cambios en el poder de negociación de clientes, y proveedores, gobiernos locales y nacionales y público en general, a través del mantenimiento de una gestión eficaz y de la reputación corporativa.
- Un análisis continuo debe ser realizado de las amenazas que tienen los negocios mediante la evaluación de los riesgos económico-financieros, políticos, de mercado, organizacionales, etc., estableciendo un plan continuo de detección de riesgos y propuestas de soluciones, que se envíen periódicamente al consejo de administración para su estudio y decisión.

Todo este planteamiento estratégico continuado debe estar implementado por la contabilidad para la dirección, con la fase del control operativo y estratégico en la que, comparando las previsiones con las realizaciones, se establecen las desviaciones y se investigan sus causas, presentado los cuadros de mando bien contruidos a los consejos de administración, para que puedan tomar decisiones sobre mantener, cambiar, retrasar, posponer o acelerar las gestiones que lleven al éxito continuado de la empresa.

5.- PROPUESTAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE (SIC) ÚNICO A PARTIR DE LA IMPLANTACIÓN DE LAS NIIF

Desde la inevitable perspectiva de la efectiva implantación mundial de las NIIF y, por tanto, de la interpretación normalizada de la información que revela la contabilidad financiera a los diversos usuarios, es preciso plantearse cómo debe construirse la restante información que debe elaborar necesariamente la contabilidad para la dirección, con el fin de ayudar a conseguir los objetivos centrales de gestión, requisito imprescindible para alcanzar y mantener el éxito de la empresa.

Al referirse las NIIF a la contabilidad de las empresas lucrativas, u organizaciones empresariales, que bajo la autoridad de un empresario individual, o bajo las diversas formas societarias, o coalición de intereses, compiten en los mercados locales, nacionales e internacionales, podemos descartar los problemas referidos al desarrollo actual de la teoría contable, relacionados con las familias y entes no lucrativos, contabilidad del estado y organismos públicos y contabilidad nacional, que tantas veces, por extensión, complican enormemente el campo científico de aplicación de la contabilidad empresarial, ya que en las entidades no lucrativas, la contabilidad es una ciencia administrativa, mientras que en las empresas lucrativas, la contabilidad se convierte en una ciencia praxeológica, cuya información está orientada a la consecución de fines concretos y determinados previamente.

Como subraya acertadamente el profesor **Tua**⁴ “el marco conceptual del IASB no se ocupa de suministrar un apoyo conceptual de la contabilidad, sino tan sólo de la contabilidad financiera (de la empresa). Es éste un error frecuente, en el que no debemos caer, al objeto de distinguir el todo de la parte”.

³ Porter M. E. Estrategia competitiva. Op. cit. Pág. 17

⁴ **Tua J.** El marco conceptual de la información financiera. Monografía sobre las normas internacionales de información financiera. Editores Diario Expansión y Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas (AECA). Vol. I, Pág. 165. Madrid 2004

La contabilidad de la empresa vuelve a ser, de este modo, el sistema central de información económico-financiera, cuyo papel esencial es reducir la incertidumbre en la toma de decisiones, mediante la elaboración de una información relevante, organizada y completa, sobre el pasado presente y futuro de la empresa.

En segundo lugar, puede afirmarse que el modelo contable que subyace en las NIIF es un modelo único, que se desarrolla a través de un sistema de cuentas monista moderado, cuya característica consiste en tener una visión integrada de la circulación económico-financiera de la empresa, la cual es tratada en distinto nivel de desagregación y análisis y no en una visión escindida o dualista entre la contabilidad financiera o externa y la contabilidad para dirección. Así, por ejemplo, los desgloses de la cuenta de fabricación, tanto en sus cantidades, como en sus costes asociados, se encuentran agregados en el movimiento de dicha cuenta y referenciados únicamente en los estados financieros en el saldo que presente la cuenta en su fecha de elaboración, siendo éste el dato importante para los analistas e inversores financieros, pero los movimientos contables de la cuenta de fabricación, desglosados en diversos niveles, serán los mismos que utilicen los responsables del departamento de operaciones y los controllers de la empresa.

La contabilidad para la dirección (Management Accounting) tiene un antecedente histórico en la contabilidad de costes (Cost Accounting), que ha sido utilizada tradicionalmente de forma confidencial (o interna) por los empresarios y directivos, habiendo evolucionado en la actualidad hacia un SIC que maneja la información y control de la creación de valor actual y futuro de la empresa, para lo cual necesita construir también, o compartir la información del (SIS), (Sistema de Información Estratégica).

La contabilidad financiera (NIIF) es la contabilidad de los empresarios o accionistas (*shareholders*) y la contabilidad de dirección es la contabilidad del conjunto de agentes que intervienen en la coalición empresarial (*stakeholders*), cuyo principal interés conjunto es mantener y aumentar la capacidad competitiva de la empresa, para poder participar del reparto de las rentas generadas.

Ahora bien, como indica el profesor **Gonzalo**⁵ “el sistema social denominado empresa tiene la característica de ser teleológico y auto-consciente, propiedades que le permiten establecer un mecanismo de corrección, denominado control, pero como en la empresa existen diversos grupos de interés, cuyos objetivos sociales y metas de actuación son diferentes, y muchas veces opuestos, cabe plantearse la compatibilización de los controles ejercidos por cada uno de ellos y el papel que el SIC tiene con vistas a una posible conciliación. Las soluciones posibles son dos:

- a) Diseñar un SIC multiobjetivo, solución propuesta por algunos sectores contables, aunque está claro que sólo es posible tal cosa cuando el grado de disparidad entre los intereses y los objetivos es relativamente pequeño. Esta solución no evita, en términos generales, la manipulación de la información.
- b) Montar en paralelo múltiples SIC, pero ello perjudicaría notablemente a la propia operatividad de la empresa, además, no a todos los sujetos interesados les resultaría posible ni rentable tener su propio subsistema de información empresarial, aparte de que los detentadores del poder en la empresa probablemente se negarían a admitir intromisiones. Esta solución puede ser sustituida por algún mecanismo de verificación de la información, llevada a cabo por alguien independiente que juzgara sobre las posibles lesiones a los intereses legítimos de las partes interesadas que no tuviesen acceso directo a la información. Es el caso de las auditorías independientes sobre datos emanados del SIC, sin embargo ni las normas de auditoría generalmente aceptadas ni las teorías que las sustentan son neutras, valorativamente hablando, por lo que la «objetividad» del auditor puede estar en contra de determinados intereses y metas”.

La contabilidad financiera diseñada en las NIIF se configura como la información financiera para los propietarios-inversores, pero en la medida de la diferenciación creciente entre propiedad y dirección es necesario construir un sistema de información económico de la actividad operativa ordinaria y de la gestión empresarial estratégica, la cual es manejada por los agentes de los propietarios a través de los consejos de administración, los consejeros delegados y las direcciones generales de las empresas. Así

⁵ **Gonzalo J. A.** Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa. ICAC. Pág. 83 y 84. Madrid 1992

pues, según indica la profesora **Delgado**⁶ “la tenencia de los derechos de decisión delegados, pero no la propiedad, precisa que, junto a la asignación de derechos, se establezca un sistema de control que mida, evalúe y recompense o penalice la actuación de la gestión empresarial, de forma que se minimicen los costes derivados de la divergencia de intereses.

Los sistemas de información contable internos juegan un protagonismo especial en esta arquitectura organizativa, ya que impregnan a la misma en todos sus niveles jerárquicos, jugando un importante papel en la transmisión del conocimiento. Desplazándonos a los niveles superiores, la delegación de los derechos de decisión en la alta dirección, supuestamente tenedora del conocimiento relevante para el ejercicio de los mismos, precisa de un sistema de evaluación y medida del rendimiento así como de un sistema de recompensas y sanciones sobre la base del mismo, de manera que se sientan motivados para comportarse eficientemente. La contabilidad financiera, en tanto que proveedora de información económico-financiera del conjunto de la empresa, sobre la que han sido asignados derechos de decisión a la alta dirección, se erige como una parte integral del sistema de gobierno nutriendo de información a los sistemas de control que establecen los sistemas de evaluación y recompensa, de forma que los costes de agencia derivados de la divergencia de intereses con los proveedores de recursos financieros sean reducidos. El consejo de administración, como ápice de los mecanismos de control, encontrará entre sus tareas la ratificación y control de importantes decisiones para el futuro de la empresa, a la vez que recurrirá a un sistema, explícito o implícito, de evaluación y recompensa de la actuación directiva, encontrando en los estados contables un importante suministrador de información, cuya elaboración corre a cargo de la dirección, si bien el consejo de administración será el último responsable de la misma.

Así pues, la información financiera forma parte del conjunto de mecanismos de incentivación, evaluación y control de la actuación de la dirección en las relaciones contractuales con los distintos partícipes, desempeñando un papel fundamental en el proceso a través del cual el excedente es distribuido *ex post*, afectando a su vez a los incentivos *ex ante* para llevar a cabo acciones que contribuyan a la creación o destrucción de valor. La contabilidad financiera pasa a ser un elemento integrante y fundamental del sistema de gobierno de la empresa, en tanto en cuanto se encuentra presente, ya sea de forma explícita o implícita, en toda relación contractual con la finalidad de limitar o incentivar la actuación directiva *ex post*, a la vez que proporciona información referente al excedente alcanzado durante un periodo de tiempo.

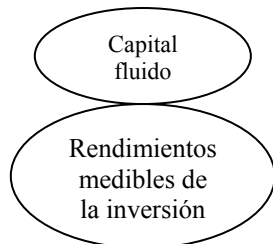
La imposibilidad de especificar la política contable a seguir en toda contingencia posible hace que los contratos sean calificados de “incompletos”, dejando la puerta abierta a un posible ejercicio de la discrecionalidad en esta área, de forma que la información contable constituye uno de esos mecanismos de gobierno que no son totalmente independientes de la dirección, sino que por el contrario se sentirá particularmente incentivado para dirigir el resultado hacia el nivel que favorezca sus intereses”.

Las NIIF representan una propuesta de información financiera de las empresas enfocada fundamentalmente a la conexión entre sus proyectos de inversión y sus necesidades de fondos para financiarlos, lo que en el agregado global de una nación esta totalmente relacionado con la generación de empleo y el crecimiento económico. El prestigioso profesor **Porter**⁷ considera que los actuales sistemas de provisión de fondos para financiar las empresas no son satisfactorios, ni en el modelo de EEUU, donde se da la máxima importancia a los rendimientos medibles de la inversión, ni en el que él adscribe a Japón y Alemania, donde lo más importante es asegurar el control de la empresa por los accionistas permanentes, cuya comparación se expone a continuación:

⁶ **Delgado M. M.** – Factores determinantes de la discrecionalidad contable. S.P. Universidad de Burgos. Pág. 102 y 103. Burgos 2003

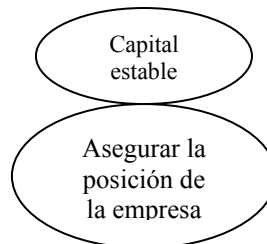
⁷ **Porter M. E.** Ser competitivo. Ediciones Deusto. Pag. 446 Bilbao 1999

Estados Unidos



- + Rápida reasignación de los recursos
- + Capaz de aprovechar las oportunidades que surgen.
- + Rendimientos privados más altos.
- + Mercados públicos de capital pluralista, *más justos y mejor informados*.
- Tendencia a invertir insuficientemente, sobre todo en activo inmaterial.
- Fomenta las absorciones de empresas no afines.
- Exceso de inversión por parte de empresas rentables y maduras que tienen pocas oportunidades atractivas de invertir.
- Confianza en las absorciones costosas como forma principal de disciplina de la dirección.

Japón y Alemania



- + Inversión agresiva para aumentar la productividad en actividades existentes.
- + Diversificación interna en campos afines.
- + Mayores rendimientos sociales, porque los factores externos se incorporan mejor.
- Tendencia a invertir en exceso.
- Mayor lentitud para entrar en campos nuevos, especialmente con empresas de nueva creación.
- Ineficiencia dentro de las empresas por falta de incentivos individuales.
- La redistribución del capital liberándolo de las actividades genuinamente poco atractivas es más lenta y más difícil.
- Los mercados públicos de capital están menos desarrollados y menos informados

Entre las propuestas de reforma del sistema estadounidense de provisión de capital a las empresas, **Porter**⁸ propugna: "... Debe establecerse una nueva concepción del control de gestión, basándolo en el balance ampliado de la empresa y no únicamente en su cuenta de resultados. El balance ampliado de una empresa refleja los activos que constituyen su posición competitiva. Conlleva una definición más amplia de esos activos que comprende también la cuota de mercado, la satisfacción de los clientes y la capacidad tecnológica; una definición de la calidad y la productividad de los activos, no solo de su cantidad; y medidas relativas, no solo absolutas, que comparen los resultados de la empresa con los de los competidores importantes. Concluyendo que si Estados Unidos realiza los cambios pertinentes, el sistema reformado se caracterizará por un accionariado estable, no mudable, por unos inversores institucionales bien formados, no especulativos, por unos empleados flexibles, no vitalicios. Estos cambios armonizarán los objetivos de los accionistas, los de sus agentes y los de las empresas, mejorarán la información utilizada para decidir las inversiones, permitirán captar mejor los factores externos en las elecciones de inversión, permitirán evaluar las decisiones de gestión con criterios más adecuados desde el punto de vista de la competitividad y harán más coherentes con las verdaderas fuentes de ventaja competitiva los procesos internos de dirección."

6.- INSTRUMENTACIÓN INFORMATIZADA DE LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN

Para mantener el éxito continuado de la empresa es necesario construir un sistema de información (IS) integrado e informatizado, el cual, unido a la utilización de las nuevas tecnologías de la información y comunicación (TIC), disemine la información a todos los agentes interesados. La utilización intensiva de *internet* ha amplificado las aplicaciones del *E-business* y del *E-commerce*, dando nuevas energías a las

⁸ **Porter M. E.** Ser competitivo. Op. cit. Pag. 464

empresas más innovadoras que explotan las enormes posibilidades de cooperación e intercambio en tiempo real que aportan estas tecnologías.

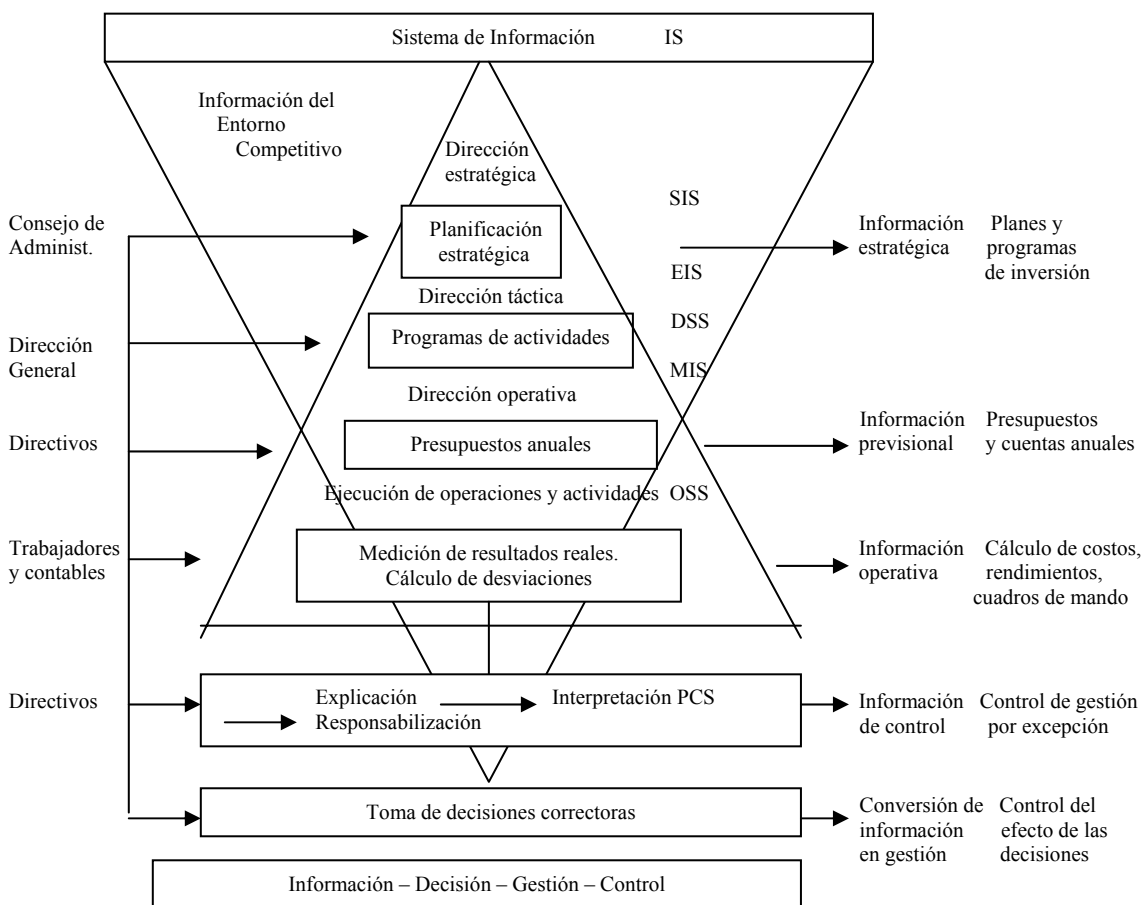
La información generada por la empresa se comunica con el entorno y sirve para que la Dirección combine de la forma más eficiente los recursos, a través de los procesos o actividades empresariales y convierta en productos, servicios u otras informaciones, que sirven de base para :

- Gestionar los procesos y operaciones empresariales
- Tomar decisiones por los directivos y empleados.
- Elaborar las estrategias que aporten ventajas competitivas
- Controlar proactivamente la gestión ordinaria y estratégica de la empresa

Naturalmente, tanto la información específica que es necesario revelar de acuerdo a las NIIF, así como la información que sirva de base para la toma de decisiones tácticas y estratégicas y su posterior control, las cuales forman parte esencial de la contabilidad para la dirección, deben estar insertas dentro del sistema de información (IS) informatizado global de la empresa.

Las enormes oportunidades y facilidades que ofrecen los sistemas de información y comunicación permiten establecer una nueva etapa en la transformación de la información en conocimiento, utilizable por todos los niveles de la organización empresarial y por todos los agentes interesados internos y externos. Esta circunstancia demostrará que el éxito de las empresas futuras estará basado en aprovechar las enormes ventajas de la globalización, gestionadas por organizaciones especializadas flexibles, que integren las energías de todos los empleados aplicadas a la creación continuada de nuevas combinaciones de negocios.

Las empresas competitivas necesitan transformar la información en gestión a través de optimizar las decisiones, manteniendo continuamente un sistema de control, como se muestra en la figura siguiente:



La información, como los demás recursos de la empresa, tiene una finalidad específica, que consiste en ayudar a conseguir los objetivos empresariales. Para que la información consiga su máximo rendimiento en la organización, debe convertirse en conocimiento compartido y aplicado a la toma de decisiones y a su control.

El avance imparable de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) genera una necesidad de construir el sistema de información contable financiero y estratégico según el avance de la informática y la capacidad y seguridad de transmisión de la información.

La aplicación práctica de la informática a la gestión de la empresa comenzó por una construcción parcial de módulos de gestión, que tuvo un éxito inicial en aquellas tareas repetitivas aplicable a un gran número de casos, por ejemplo las facturas de las compañías telefónicas. Mas tarde, al compás de los enormes avances del hardware, se evolucionó hacia la creación de bases de datos, que compilaba los datos relevantes en un único archivo, con una estructura determinada y con rápida capacidad de acceso. Esta nueva organización informática creó un sistema de información más eficiente, pero desintegrado, que generó la coexistencia de sistemas informáticos independientes, al servicio de los diferentes departamentos o funciones de la empresa, siendo necesario que la contabilidad de dirección reelaborase la información para la decisión y la información estratégica, a través de la combinación de las informaciones fragmentarias departamentales.

La nueva economía, basada en la aplicación a la empresa de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación (*E-business*), ha desarrollado el nuevo concepto ERP (*Enterprise Resource Planning*), como un nuevo software que se puede adaptar a las necesidades específicas de cada empresa, a través de un sistema de parametrización, compuesto por un conjunto de módulos funcionales, que permite alcanzar un alto grado de integración y de comunicación de los datos e información que utilizan todos los agentes internos y externos de la empresa, a través de la introducción de los datos una sola vez.

La aplicación conjunta de las infraestructuras tecnológicas de un ERP y la capacidad de comunicación que aporta *Internet*, ofrece la posibilidad de reconstruir el sistema de gestión ordinario y estratégico de la empresa. Ya que el ERP puede elaborar continuamente y comunicar a través de *Intranet* o *Extranet* la información financiera normalizada que proponen las NIIF, pudiendo asimismo ofrecer la información para gestionar y controlar las operaciones empresariales y también para la toma de decisiones necesarias para mantener o incrementar la capacidad competitiva.

A través del sistema de información integrada ERP se desarrolla más fácilmente el CRM (*Customer Relationship Management*), que puede ser complementado con los denominados *Call Centers* de atención al cliente y los portales de la empresa. Siendo fácilmente integrable la información de la empresa con la de los proveedores, a través de la creación de nuevas cadenas de suministros, utilizando el programa SCM (*Supply Chain Management*) al objeto de conseguir reducir al máximo los costes de las materias primas y su logística.

Los directivos y empleados tendrán acceso a la información y podrán integrarse fácilmente en equipos de trabajo de la misma empresa o de otras, para tratar de facilitar la realización de tareas comunes a través del *Groupware*. El *Groupware* es un nuevo instrumento de gestión empresarial, que une a través de las tecnologías de la información y comunicación, a los grupos de trabajo, para colaborar y coordinar las tareas encomendadas, para que se realicen de la forma más eficiente y a menor coste.

La contabilidad cuenta en sus desarrollos con bases conceptuales para la manipulación e interpretación de estos sistemas automatizados de información aplicados a la empresa, ya que desde su origen se configuró como el primer sistema de información empresarial, que operando con *Bases de Datos* clasificatorias, elaboraban información sobre la evolución del patrimonio, (personal o empresarial.)

Por una parte la partida doble constituye la base de la arquitectura del patrimonio, ya que somete tanto a los fondos propios aportados a la empresa, como las siguientes transacciones económicas, a una clasificación dual, que representa una generalización conceptual de la clasificación bidimensional que se aplica a toda transacción económica, captada desde dos flujos de signo contrario (financiación-inversión) y que por agregación se traslada a los cambios cuantitativos y cualitativos que se producen en el patrimonio empresarial.

Esta propiedad bidimensional, que establece una doble clasificación, tiene, en opinión del profesor **Ijiri**⁹ una fundamentación profunda, consistente en su naturaleza causal. Así, expresa "no puede decirse que hayamos explicado completamente los fundamentos matemáticos, filosóficos y prácticos del sistema de partida doble. Por ejemplo, no está claro aun si hemos comprendido: 1) que hay dos tipos de partida doble a los cuales podríamos denominar *partida doble clasificativa* y *partida doble causal*, 2) que la partida doble clasificativa puede conducirnos a una partida múltiple mediante la incorporación de más de dos clasificaciones, 3) que la causalidad entre un incremento y un decremento de activos es lo que hace doble la partida doble y 4) que la significación real del sistema de partida doble consiste no en la belleza del propio sistema, sino en su impacto en nuestro pensamiento al forzarnos a buscar la cadena causal entre el cambio de los activos, por consiguiente, el elemento esencial en la partida doble es la relación causal entre un incremento y un decremento en los recursos presentes y futuros de una entidad. Este punto precisa un mayor énfasis en la enseñanza de la contabilidad. Así, quizás sea mejor enseñar el sistema de partida doble no como un mecanismo de doble clasificación, tal como habitualmente se hace (por ejemplo, al emplear la ecuación activo = pasivo), sino como un sistema por el cual un incremento y un decremento en los recursos presentes y futuros de una entidad son ligados a través de una relación causal. Es decir, describir el sistema de partida doble no estadísticamente, sino dinámicamente."

Así, puede afirmarse que los nuevos desarrollos informáticos han permitido de forma implícita poner en práctica las versiones del modelo contable conocido como contabilidad matricial y contabilidad multidimensional, que proponía tratar las transacciones a través de bases de datos multclasificatorias, que agrupan los componentes en diferentes trayectorias a través de diversos índices. Así el elemento a_{ij} , el primer índice se refiere a la cuenta deudora, el segundo a la cuenta acreedora, el tercero al tiempo de cargo y abono y el cuarto a una clasificación espacial, etc.

La contabilidad multidimensional, que puede ponerse en práctica a través de las bases de datos relacionales integradas, tiende a dar solución a la multiplicidad de medidas y valoraciones que subyacen en las variadas transacciones económicas que realizan las empresas, sirviendo de conexión entre la metodología contable básica y los nuevos desarrollos informáticos aplicados a la empresa, permitiendo, por otra parte, poner en práctica la aplicación de diferentes conceptos de costes o diferentes valoraciones para diferentes propósitos relacionados con la dirección ordinaria y estratégica de la empresa.

7.- LA UTILIZACIÓN INTELIGENTE DE LOS INSTRUMENTOS DE LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN

La tarea central del contable para la dirección (Management Accountant) consiste en transformar la información en gestión a través de la decisión, para lo que debe conocer las diversas teorías, filosofías e instrumentos de gestión que bien utilizados transforman los datos en conocimiento y reducen drásticamente la incertidumbre de la decisión.

Uno de los mayores problemas de la profesión contable es confundir los instrumentos con las finalidades, aunque es obvio que en el mundo actual nadie puede ganar carreras en el circuito de fórmula uno si no tiene el mejor coche, y nadie puede pensar en mantener el éxito si no está introduciendo mejoras continuas en el modelo. También es cierto que para superar continuamente a los competidores, el prototipo ideal debe complementarse con el mejor piloto.

En el escenario competitivo estratégico de las empresas se produce un modelo similar, pero naturalmente mucho más complejo, donde la construcción del sistema de información integrado e informatizado debe ser la base para que los profesionales de la contabilidad de decisión propongan las mejores decisiones tácticas y estratégicas, que aseguren el mantenimiento de la capacidad competitiva de la empresa, que ha de coordinarse con los mejores decisores y gestores para asegurar su éxito continuado.

La empresa como organización que sustituye al mercado en la asignación de recursos, necesita interpretar las leyes de su creación, crecimiento y mantenimiento, teniendo en cuenta el entorno institucional, las leyes tecnológicas de la producción que componen las cadenas de valor cada vez más eficientes, las leyes económicas que rigen los mercados de recursos y productos y las leyes sociales e institucionales que afectan a su organización. Existe un conjunto de instrumentos específicos de la contabilidad de dirección,

⁹ **Ijiri Y.** The Foundations of Accounting Measurement. Ed. Prentice Hall Inc. Pag. 102
New Jersey. - U.S.A. - 1967

que, bien utilizados y combinados, pueden conseguir la información precisa, concisa y relevante que necesitan los consejos y los directivos para reducir la incertidumbre que acompaña a la toma de decisiones, entre las que citamos brevemente:

- Los planes, programas y presupuestos que definen la actividad futura de la empresa, como un modelo a conseguir y que acotan en gran medida los proyectos de inversión y la estructura de financiación.
- La contabilidad financiera adaptada a las NIIF y la auditoria externa.
- El análisis contable-financiero junto al análisis de ratios
- La contabilidad de gestión con su proceso integral de calculo de costes, estándares y reales, y calculo de desviaciones desde el beneficio real al beneficio presupuestario
- Los Cuadro de mandos integrales (Balance scorecards)
- La auditoria interna, auditoria operativa y auditoria estratégica de gestión.
- El análisis de simulación y las aplicaciones de la inteligencia artificial y sistemas de expertos

Los contables especializados en el tema deben de utilizar de manera inteligente la información integrada que se consigue tras la implantación de los programas ERP, sin necesidad de desarrollar un núcleo específico dentro del sistema informático, ya que lo mas importante es conseguir la información finalista, es decir aquella que se traduce en conocimiento y que permite poner en práctica la investigación de las mejores prácticas de las empresas (*benchmarking*) que conducen a alcanzar rendimientos superiores, mediante un proceso continuo de medida de los productos y servicios y combinaciones productivas de los competidores lideres, que son considerados como las mejores empresas mundiales en sus sectores.

La utilización inteligente de los sistemas de cálculos de costes, rendimientos, precios y resultados, consiste en tener unas bases de datos, que puedan construir los diversos modelos de costes: costes directos, costes industriales, costes completos, a nivel estándar es decir teniendo en cuenta una determinada productividad y un nivel dado de utilización de la capacidad productiva, para poder compararlos con los costes reales de cada periodo, al objeto de tener información de la rentabilidad por productos y por clientes, y no para controlar la contabilidad financiera como se ha hecho en muchas ocasiones. La utilización puntual de los costes estándar y reales permite tomar decisiones tácticas y operativas, ya que las decisiones estratégicas de los costes deben realizarse sobre los costes de los nuevos productos y servicios.

Sin embargo, para mantener la capacidad competitiva de la empresa es mejor utilizar la moderna filosofía japonesa del *target costing*, la cual se basa en conseguir el objetivo de coste unitario de un producto, deduciendo del precio de venta aceptado por un mercado el margen unitario de beneficio establecido. La práctica del *target costing* ha conducido a las empresas japonesas a la mejora continuada de la gestión, por la aplicación de la calidad total, el *just in time*, la reingeniería continua de los procesos, para conseguir reducir la diferencia entre el coste actual y su *target cost*, consiguiendo, de este modo, explotar las oportunidades de los diversos mercados mediante el lanzamiento continuo de nuevos productos, con mas valor añadido para la clientela.

Como lo anterior constituye una postura inteligente, el profesional de la contabilidad para la dirección puede basar su análisis en el sistema de información informatizado general, utilizando la información en sus diferentes grados de estructuración frente a la toma de decisiones. La esencia de sus tareas consistirá en analizar la información predictiva real y estratégica para realizar informes sobre las posibilidades alternativas de gestión, utilizando los métodos de programación simulación y optimización que permitan evaluar las diversas alternativas desde diferentes perspectivas y escenarios, para ayudar continuamente a la toma de decisiones tácticas y estratégicas por la dirección de la empresa.

Si se amplían los conocimientos pertinentes, los contables especializados en contabilidad para la dirección pueden utilizar la potencia informativa que aportan modelos matemáticos de optimización,

tales como la programación lineal y dinámica, la teoría de colas, los modelos de simulación y decisión, la teoría de juegos, etc. También pueden aplicarse a la consecución de estos objetivos todos los recientes desarrollos de la inteligencia artificial, tanto en su parte de aplicaciones a la ciencia del conocimiento como a los procesos de control: sistemas de expertos, sistemas de aprendizaje, lógica de conjuntos borrosos y algoritmos genéticos.

La aportación de los contables especializados en contabilidad para la dirección (Management Accountants) a la nueva revolución estratégica de la empresa consistirá en integrar la capacidad creativa de todo el personal, a través de las enormes posibilidades que ofrecen las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC), generando una oportunidad única a la contabilidad empresarial para reconstruir su pensamiento estratégico y sus métodos específicos, integrándose dentro del sistema de información general, de tal forma que sirva de principal base de información al proceso de toma de decisiones y de control de las actividades ordinarias y estratégicas de la empresa.

Conclusiones:

El objetivo esencial de toda empresa es mantener o aumentar su capacidad competitiva, independientemente de que, dentro de la coalición de agentes de la empresa, a alguno le interese priorizar otro objetivo, como por ejemplo no perder el control.

La nueva contabilidad financiera, basada en la implantación de las NIIF, es una contabilidad enfocada a ofrecer una información más relevante para los inversores externos, y se encuentra mucho más cerca que la actual del correcto razonamiento económico-financiero sobre la evolución del valor del patrimonio empresarial, entre otras razones gracias a la introducción de nuevos criterios de valoración tales como el del *valor razonable*. Adicionalmente, el hecho de que su marco conceptual se fundamente en el principio de empresa en funcionamiento, como una de las dos hipótesis básicas contempladas en el mismo, y admita mantener criterios de mantenimiento del capital tanto financiero como físico, desde un punto de vista estratégico significa mantener e incrementar la capacidad competitiva de la empresa.

La contabilidad para la dirección constituye un conjunto de informaciones funcionales y estratégicas transversales, complementarias a la contabilidad financiera, que tiene por objetivo elaborar información no normalizada, para que los agentes internos de la empresa puedan tomar las mejores decisiones operativas, tácticas y estratégicas.

Los profesionales de la contabilidad constituyen un cuerpo único, que debe conocer lo suficiente del campo de aplicación global de su profesión, aunque tengan varias especialidades: contabilidad financiera normalizada, contabilidad para la dirección, analistas contables-financieros, auditores externos y operativos.

Para cumplir los fines de la información contable en la dirección de la empresa, los profesionales de la contabilidad deben tener un papel relevante en la dirección, demostrando su formación económico-financiera y capacidades de gestión empresarial dentro del equipo de dirección, donde deben aportar la información sobre la evolución del patrimonio y el efecto de las decisiones operativas, tácticas y estratégicas en la consecución del éxito continuado de la empresa.