

CONTABILIDAD GERENCIAL BASADA EN TRÚPUT Información sobre mediciones TOC

(Traducción del “White Paper” sobre Contabilidad Gerencial en base al Trúput de Bob Fox, pionero de Teoría de Restricciones, socio de Eliyahu Goldratt y coautor de “La Carrera”, consultor sobre TOC a Hewlett Packard. www.tocc.com)

La Contabilidad Gerencial Basada en Trúput (Contabilidad del Trúput) podría ser lo más grande que usted haya escuchado comentar. Por muchos años los gerentes han estado buscando mejores herramientas financieras para una serie de desafíos gerenciales, incluyendo a las medidas de desempeño, al costeo de productos y a los modelos de decisión. Impulsados por el reconocimiento que los sistemas tradicionales basados en los costos no siempre brindan información confiable, se ha buscado remediar la situación con nuevas iniciativas como el Costeo Directo, Costeo Basado en Actividades (ABC), Administración Basada en Actividades (ABM) y Administración Estratégica de Costos, entre otros. Pero la búsqueda aún continúa.

La Contabilidad Trúput es la primera iniciativa que incluye al elemento más importante que hace falta en todos los sistemas contables basados en costos – el Trúput. El Trúput se define como la velocidad a la cual la compañía genera dinero a través de las ventas. Al leer los estados financieros o al analizar la misión de una empresa o al charlar con cualquier ejecutivo, siempre se recibirá el mismo mensaje, ¡tenemos que incrementar el Trúput! Esto se comunica de muchas maneras, pero es la orientación hacia el crecimiento la que busca expandir mercados, productos, clientes, etc. Ninguna empresa busca tener una estrategia empresarial a largo plazo que apunte hacia la reducción de tamaño (downsizing). Sin embargo, casi todas las herramientas financieras disponibles se enfocan en los costos, colocando al gasto en el centro del proceso de toma de decisiones y de medición del desempeño.

En casi toda publicación de contabilidad se leen artículos y casos de estudio que ilustran las varias deficiencias de los sistemas de contabilidad de costos. Además, los gerentes financieros veteranos pueden contar tranquilamente las fallas en el proceso y la necesidad de amplia “interpretación” de los números para toma decisiones certeras. Desde luego, el control de costos es importante, pero ningún ejecutivo de alto nivel diría que éste es el factor más importante para lograr el crecimiento de ventas y ganancias de la empresa.

La Contabilidad Trúput cumple con la necesidad que las empresas han sentido por muchos años para alinear todos sus sistemas, particularmente sus sistemas financieros, con el enfoque hacia el Trúput de sus estrategias. Un número rápidamente creciente de empresas y expertos del área contable están de acuerdo que ésta es la vía para construir una verdadera solución al problema que padece la contabilidad. Constantemente aparecen artículos en periódicos y revistas de contabilidad, los cuales atestiguan el impacto real de la Contabilidad Trúput en el mejoramiento de los resultados de las empresas. En la actualidad existen varios libros de Contabilidad Trúput de connotados pensadores de la industria, incluyendo un estudio co-auspiciado por el Institute of Management Accountants - IMA (Instituto de Contadores Gerenciales) y Price Waterhouse.

¿Están errados realmente los modelos de contabilidad basados en el costo?

Esta es una pregunta crítica que tiene que analizarse – no en términos académicos, sino en la práctica en el mundo real. En otras palabras, ¿los modelos basados en costos realmente disminuyen la habilidad de una compañía para generar ganancias? La respuesta

desgraciadamente es sí, y de varias maneras críticas. Esto es cierto aún para la más nueva variante de este tema, Costeo/Administración Basado(a) en Actividades (ABC/ABM). H. Thomas Johnson, co-autor del trabajo insignia sobre el tema -*Relevancia Pérdida: La Subida y Caída de la Contabilidad Gerencial*- escribió “¡La creencia que...ABC mejora el desempeño a largo plazo de una empresa es un espejismo!”.

Los sistemas de contabilidad de costos, primeramente, sufren del hecho que enfocan casi toda su atención sobre controlar costos. La Teoría de las Restricciones (TOC) ha demostrado el rol primordial de las restricciones en determinar el Trúput, y la necesidad de sincronizar los esfuerzos de todos para apoyar a la restricción.

El Trúput sólo se consigue a través de los esfuerzos coordinados de todos los componentes de un negocio – desarrollo de productos, ventas, mercadeo, producción, finanzas, etc., tienen que hacer su tarea para conseguir Trúput. Si cualquier “eslabón” en esta cadena no cumple, el Trúput se pone en peligro. La implicación es que el Trúput depende de la resistencia de toda la cadena como un sistema, y no del desempeño aislado de un solo “eslabón”. Como la resistencia de la cadena está determinada por su eslabón más débil, esta “restricción” determina el Trúput de todo el sistema. Los otros recursos, por definición, tienen capacidad adicional con relación a la restricción. Los sistemas de contabilidad basada en costos falla al no reconocer el rol crítico de las restricciones, y trata a todas las áreas como igualmente importantes.

Si no se ha definido a la restricción, ningún sistema de costos puede considerar el impacto que un área local tiene sobre el Trúput de la organización. En su lugar, los sistemas de costos empujan a la gerencia a sub-optimizar el desempeño en todas partes con el resultado casi inevitable de reducir el Trúput. Algunas ilustraciones ayudarán a comprender esto:

- Si una operación que no es restricción y alimenta a una restricción elige producir un lote grande de un producto para reducir sus costos de calibración, pero en el proceso deja sin trabajo a la restricción, el Trúput de la empresa disminuirá. ¿Se ahorró algo al eliminar el tiempo de calibración de una operación que no es restricción, la cual, por definición, tiene capacidad adicional sobre la de la restricción?
- Si Ingeniería de Producción descubre una manera de acelerar el tiempo de proceso que no es restricción en 5%, comprando herramientas adicionales, ¿se mejorará el Trúput de la empresa si la restricción se mantiene en su sitio? ¿Bajarán los costos si no despedimos a nadie como resultado de este cambio?
- Si Compras encuentra una parte a un costo menor comprando a un proveedor que a veces deja sin trabajo a la restricción, ¿ha mejorado realmente la empresa? Desgraciadamente, es probable que compras sea premiada por ahorrar dinero en la compra.

Estos sistemas de contabilidad casi siempre muestran que una mejora fue hecha en un departamento local. Cuando estos sistemas se usan de la manera típica para medir o motivar comportamiento, éstos activamente crean decisiones sub-óptimas que reducen el Trúput global de la empresa. Ningún sistema de contabilidad basado en costos indica a la gerencia el impacto de una acción o decisión sobre el Trúput – una información vital que hace falta para tomar buenas decisiones. Y esta omisión se siente en cada empresa que intenta implementar las iniciativas orientadas a mejoramiento continuo de Trúput, tales como – TQM, JIT, TOC, ERP, Lean, Cadena de Suministro, etc. Usted no puede implementar exitosamente una iniciativa orientada al mejoramiento de Trúput manejando el negocio con medidas y herramientas de decisión sobre la base de costos.

Una de las prácticas más dañinas que tiene la contabilidad de costos es la asignación de gastos a los productos. Todos estos sistemas de contabilidad basados en costos, incluyendo

ABC/ABM, intentan enlazar los gastos a la producción de una unidad incremental de Trúput. En otras palabras, ellos tratan de decir que los materiales, mano de obra y carga fabril varían directamente con el volumen de trabajo producido. En la realidad, los gerentes saben que mientras la materia prima varía directamente con el volumen producido (cada unidad adicional producida requiere materia prima adicional), los costos de mano de obra y carga fabril son típicamente fijos así el volumen aumente o disminuya. No solemos incrementar rutinariamente mano de obra directa, o personal administrativo, o comprar nuevo equipo o instalaciones para gestionar un nuevo pedido de un cliente. De la misma manera, esos costos no desaparecen porque elegimos no producir un pedido.

Lo que es verdaderamente devastador para las empresas son las implicaciones que la contabilidad de costos tiene sobre las organizaciones y sobre cómo éstas operan. A pesar de que todo Gerente Financiero sabe que no se puede confiar completamente en los números que su departamento provee, las empresas toman decisiones críticas basándose en esta información. Las decisiones que toman son de cómo poner precio a los productos, si se debe fabricar o comprar algún componente, si una planta es rentable o no, donde y como se deben hacer inversiones adicionales, y un sinnúmero de otras decisiones gerenciales claves.

Otro resultado dañino de gerenciar basándose en la contabilidad de costos es el esfuerzo de capitalizar costos absorbiéndolos al inventario. Esto crea un incentivo directo para construir altos inventarios, y crea un poderoso desincentivo para reducirlos. El mecanismo permite a los gerentes producir más de lo necesario en épocas de baja demanda y diferir la mano de obra y gasto fabril hasta que los productos sobre producidos sean vendidos. Esto crea la impresión que una empresa es más rentable de lo que realmente es durante un periodo, y menos rentable de lo que realmente es cuando vende el inventario excesivo. Más importante, sin embargo, es la motivación a los gerentes para construir y mantener altos inventarios, que es exactamente lo opuesto de lo que la mayoría de las metodologías de mejoramiento continuo sostenido como JIT, TQM y TOC han demostrado que se requiere para ser competitivo hoy.

¿Cómo llegó la Contabilidad de Costos a este estado?

Las raíces históricas de la contabilidad de costos y los supuestos sobre los cuales fue creada están bien descritos en el libro *Relevance Lost (Relevancia Perdida)* y en numerosas otras fuentes que han examinado el tema a gran profundidad. En resumen, la contabilidad fue inventada en una época donde la gran mayoría de los costos involucrados en la producción eran directamente variables con respecto al volumen producido. La materia prima y mano de obra eran los mayores componentes del costo, y la mano de obra era pagada por obra (unidad) de manera que cada unidad que se incrementaba en la producción requería el pago de mano de obra adicional. La carga fabril era una porción muy pequeña de los costos totales. Hoy la carga fabril es un gran, y a veces hasta el mayor componente del costo, y la mano de obra ahora se paga por hora y no por obra. Los supuestos sobre los cuales fue inventada la contabilidad de costos ya no son válidos, y conforme éstos han cambiado a lo largo de los años, los gerentes se han vuelto más y más sensitivos a las falencias de los sistemas.

Las falencias de la contabilidad de costos se trajeron a la luz en nuestra investigación del tema. A lo largo de los últimos 15 años, hemos analizado a miles de gerentes en cientos de compañías, y todos parecen emplear el mismo modelo fundamental de toma de decisiones. Imposible dice usted – nosotros también lo creímos así, pero aquí está lo que nos dijeron.

Para tomar una decisión importante las empresas tienen un proceso o formulario aprobado para usar. Si un gerente siente que una decisión es muy importante y que será de verdadero valor a la empresa, él elabora los números utilizando el proceso formal. Si los

números justifican la decisión que desea tomar, la somete para aprobación. ¿Pero, qué pasa si los números no justifican esta decisión? ¿Qué cree usted que todos esos gerentes nos dijeron que hacían? La respuesta fue un resonante coro que decía “regresar a trabajar con los números,” “afilarse los lápices,” “cambiar los supuestos,” y un sinnúmero de otros eufemismos para hacer que los números digan lo que pensamos que deben decir.

Cuando les preguntamos por qué sentían la necesidad de hacer esto, nos contaron la misma historia una y otra vez. El modelo disponible que tenían simplemente no contaba toda la historia. Decían que los números podían ser masajeados para decir lo que quisieran. Consecuentemente ellos sentían la necesidad de intervenir y pasar por encima al sistema para asegurarse que las decisiones correctas sean tomadas.

El proceso de tomar decisiones en todas las compañías que hemos investigado en los últimos 15 años era una combinación de: los procedimientos aprobados por la empresa basados en costos más una dosis de intuición gerencial según sea necesario. El mensaje era muy claro – nadie confiaba en el sistema lo suficiente como para permitir que éste tome por sí solo la decisión. Un consenso tan abrumador en tantas industrias, empresas, áreas funcionales y gerentes no puede ser accidental. Y a pesar de que todos los sistemas eran basados en costos, éstos estaban lejos de ser idénticos. Muchos incluían técnicas ABC/ABM, otros eran basados en costeo directo. Había muchas estrategias de asignación de costo a los productos y una serie de diferentes estructuras de costeo. El único denominador común era que todas ellas buscaban enlazar el costo a una decisión como el criterio principal para tomar la decisión.

Yo pensaba que ABC/ABM encaraba estos problemas

Así pensó mucha gente, y muchos de los partidarios de ABC lo aseguraban. Corto tiempo después de lograr su nombramiento de profesor universitario titular, Tom Johnson, quien trabajó muy de cerca con uno de los desarrolladores de ABC, publicó su mordaz artículo sobre dicho enfoque – “Pongamos las cosas claras con ABC” (Let’s set the Record Straight on ABC). Su conclusión no es ambigua: “Para convertirse en competidores globales, los negocios Americanos tienen que cambiar la manera en que los gerentes piensan, y ningún sistema de costos, ni siquiera ABC, puede lograr eso.”

Muchos casos de estudio sobre empresas que han implementado ABC sólo han demostrado que los sistemas ABC producen datos que llevan a diferentes decisiones, no a mejores decisiones. Uno de éstos llevó a cabo investigaciones minuciosas que contrastaban el sistema antiguo de asignación de costos basado en hora hombre de John Deere con su nuevo sistema ABC. Una de las divisiones que se estudió tenía considerable capacidad en exceso en sus operaciones, y podía producir volumen adicional a sólo el costo de la materia prima. El sistema antiguo hacía que fijaran precios de una manera que ganaron el 30% de sus ofertas. El sistema ABC, a pesar de la capacidad en exceso que era clara para todos, suministró información diferente, con la cual sólo ganaron el 14% de las nuevas ofertas. Eric Noreen, autor prominente de numerosos textos sobre contabilidad, concluye de su estudio y todas sus otras investigaciones: “Los sistemas de costeo ABC proveen costos que engañan para propósitos de toma de decisiones.”

El problema fundamental con ABC es el mismo que con otras iniciativas basadas en costos, se enfoca únicamente sobre los costos y excluye al Trúput, e intenta asignar costos, que no son totalmente variables, a los productos. El resultado final es la obtención de datos que no se ajustan a la realidad.

Contabilidad Trúput

La Contabilidad Trúput no es un sistema de costeo, aunque sí incluye procesos para tomar decisiones más rentables de fijación de precios, ventas y mercadeo. Es un cambio fundamental que se aleja del enfoque sobre los costos y su asignación a los productos. Las empresas han sentido una necesidad de un sistema más responsivo y holístico, y la Contabilidad de Trúput da respuestas a las necesidades de la empresa como un todo.

Las bases de la Contabilidad de Trúput vienen directamente de los principios de la Teoría de Restricciones. Particularmente proviene de la conclusión intuitivamente obvia que el enfoque de toda empresa debe ser el incrementar el Trúput. Los accionistas y los mercados competitivos dictan que las empresas tienen que mejorar continuamente –en términos de utilidades, productos, servicio, calidad, todo. Un enfoque de costos, que enfatiza principalmente el control de los gastos, es inherentemente limitado. Hay un límite que aún la empresa más grande tiene para reducir costos. Y poner prioridad sobre este esfuerzo se vuelve una receta para el desastre en el largo plazo.

Todos sabemos intuitivamente que el Trúput – generar más ingresos a través de las ventas – debe ser el enfoque principal para las empresas. Suele estar incluido en todo pronunciamiento de misión y estado financiero anual de todas las empresas que hemos analizado. Desgraciadamente, la mayoría de las empresas colocan a los costos primero por acción de sus sistemas de contabilidad y por la inercia de las prácticas del pasado. En la mayoría de las organizaciones esto resulta en acciones directamente antagónicas con lo que pide su estrategia empresarial, que está basada siempre en incrementar el Trúput. Con el Trúput como el enfoque adecuado de la organización, emergen requerimientos diferentes. El requerimiento central es comprender cuál es la restricción de la organización. Secundariamente, uno necesita comprender como un cambio en una no-restricción impactará a la restricción.

Antes que TOC exista, los gerentes carecían de alguna información crítica sobre la cual tomar decisiones – no había una manera efectiva para unir el impacto de una acción o decisión al impacto sobre el Trúput. TOC, al describir el rol de las restricciones y no restricciones, estableció esa unión que hace posible que por primera vez los gerentes comprendan lo que sucedería con el Trúput. Desde este punto se vuelve mucho más fácil evaluar el impacto financiero real de una decisión. Uno puede comprender el impacto de una acción potencial sobre el Trúput a través de la restricción, el cual puede ser pesado contra el impacto en los Gastos Operacionales y finalmente comparado contra cualquier inversión requerida para determinar el tiempo en que se paga dicha acción. La Contabilidad Trúput ha emergido como la herramienta para que los gerentes puedan enlazar las decisiones a su impacto sobre todas las medidas financieras globales – Trúput, Inversión y Gasto Operacional.

En contraste, los sistemas basados en costos sólo muestran el impacto de una acción sobre el Gasto Operacional comparado con la Inversión. Aún aquí, las cifras muchas veces pueden ser engañosas, como la mayoría de los gerentes experimentados conocen. A menudo estos sistemas muestran que existe una “verdadera reducción de costos” en un área local cuando se reduce el tiempo de mano de obra requerido en una operación. Sin embargo, si la reducción de mano de obra no es suficiente como para reducir el número de personas (despedirlas), este ahorro no llega a realizarse realmente –es sólo un fantasma. Las empresas pueden tener millones de dólares de “ahorros en costos” sin que éstos impacten a los resultados en un centavo.

Acciones o decisiones que mejoran la restricción impactan directamente al Trúput. Acciones o decisiones sobre no restricciones, que no ayudan a la restricción no incrementan el Trúput. Al añadir esta pieza crítica la Contabilidad de Trúput permite a los gerentes considerar

todas las ramificaciones de una acción y tomar decisiones mejor informados. Sin este entendimiento del rol crítico de las restricciones, los métodos de contabilidad están condenados a considerar solamente el lado del costo de la ecuación.

Las Implicaciones de la Contabilidad de Trúput

La naturaleza simple y de sentido común de la necesidad de enfocarse sobre el Trúput, y la concientización que las restricciones tienen una importancia vital, no debe llevarnos a concluir que las implicaciones son pequeñas en ningún sentido. Tal como un cohete que es lanzado pocos segundos de un grado fuera de curso, terminará lejos del blanco buscado. Dado el rol central de la contabilidad gerencial en todas las funciones del negocio, el impacto sobre el negocio de cambiar a Contabilidad Trúput es grande. Sus efectos se sienten en todas las funciones de la empresa, incluyendo: costeo y fijación de precios de productos, medición del desempeño, elaboración de estados financieros, precios de transferencia, justificación de inversiones, estructuras de incentivos y decisiones de fabricar / comprar.

Exploremos unos pocos casos de estudios para ilustrar el cambio requerido y el impacto que éste tiene sobre las empresas. Habiendo topado el tema sobre como las estructuras de incentivos conducen a un enfoque local de costos, ésta es una buena área en donde comenzar. Con el dominio de la contabilidad de costos sobre nuestros sistemas financieros, los incentivos casi universalmente conducen a acciones que apuntan directamente a la reducción de costos, o que están basadas sobre estos datos.

Empresa 1

La empresa produce fundiciones para la industria aeroespacial, principalmente para motores jet. Las fundiciones pasan por 70-80 pasos desde el inicio hasta el fin de la producción. Antes de descubrir la Contabilidad de Trúput, la medida principal en la empresa era "horas estándar ganadas" en las plantas. Para cada paso del proceso había un estándar de horas hombre que detallaba el tiempo que debía tardarse en completar ese trabajo (tarea). Estos estándares eran cuidadosamente determinados por los ingenieros a través de observaciones de los operarios y esfuerzo diligente para determinar el proceso más eficiente para el trabajo en cada pieza. Pero a pesar de este esfuerzo, en la realidad los estándares variaban ampliamente – algunos eran muy difíciles para que los operarios los cumplan, otros eran mucho más fáciles, y el resto eran relativamente justos. Comenzando desde la cúpula de la empresa, todos median y controlaban las horas ganadas como el indicador número uno del desempeño de la empresa. A mayor número de horas, mejor el desempeño.

La realidad del negocio era que los clientes de la empresa estaban cada vez más molestos por los plazos de entrega muy largos, las fallas en las entregas y en general el pobre servicio que recibían. Un cliente estaba tan frustrado que estaba en el proceso de fundar una nueva empresa para hacer las fundiciones que necesitaban, para así reemplazar a la empresa como su proveedor. A pesar del continuo mejoramiento de las horas estándar ganadas, la empresa estaba cada día más atrasada y perdía más y más dinero.

La Alta Gerencia reconoció el impacto que su medida principal tenía en causar desempeño local (óptimos locales). Los operarios en el piso de la planta escogían los trabajos con estándares más fáciles de lograr, y los trabajos de reproceso (que no ganaban horas) estaban siendo enterrados profundamente en montones de inventario. Trabajo nuevo se ingresaba continuamente a la planta a pesar de la disminución de embarques, lo que brindaba a los operarios más trabajo de donde escoger. Pero como los trabajos con estándar fácil no eran

universales a un código de parte, todas las piezas se retrasaban. Alguien que reciba una gira de la planta se le mostraba el recurso restrictivo que trabajaba tanto como no trabajaba.

La Alta Gerencia instituyó un cambio global en el sistema de medidas, de la medida local basada en costo, horas estándar ganadas, a una simple prioridad de fecha de entrega. Fue el más sencillo y más crudo cambio imaginable a un enfoque sobre el Trúput, pero funcionó dramáticamente. Todo el personal de la empresa fue educado sobre el impacto de las viejas medidas y sobre el poder del nuevo enfoque. Los trabajos atrasados adoptaban alta prioridad y el trabajo empezó a fluir a través de la operación en la mitad del tiempo de los periodos anteriores. La empresa estableció un enfoque claro sobre las restricciones en el proceso y empujó acciones para mejorarlas. La producción saltó dramáticamente, y en el primer año fue de una operación de utilidad cercana al punto de equilibrio a incrementar \$ 17 millones a los resultados. No se contrató nuevo personal, y los esfuerzos de mejoramiento fueron dirigidos a las áreas más críticas – las restricciones – de esa forma, todo el dinero gastado incrementó directamente el Trúput de la empresa.

Empresa 2

Otro ejemplo del cambio a un enfoque de Contabilidad Trúput puede verse en una empresa de circuitos impresos. Entre los muchos cambios que llevaron a cabo, uno fue el alterar la manera para determinar los productos más rentables y la mezcla (mix) para vender al mercado. Tal como la mayoría, esta empresa acostumbraba a calcular los márgenes y utilidades de los productos asignando mano de obra y gastos de fábrica a los productos. Esto les daba la imagen de cuales productos parecían tener los márgenes más altos – los que contribuían la mayor utilidad. Una vez más, esto era un enfoque local, que consideraba la mano de obra y carga fabril de manera igual en todos los recursos, como si no hubiese restricciones.

El entendimiento de las restricciones trajo consigo el reconocimiento que el factor determinante de la utilidad de un producto no es el margen, sino el Trúput generado por tiempo de la restricción. Este concepto, llamado Octanaje de Producto, se convirtió en el nuevo enfoque para determinar la utilidad en los trabajos, familias de productos y clientes. Este cálculo sencillo mostraba una gran disparidad entre los productos de más bajo octanaje y los de más alto octanaje. Aún más importantemente, muchos de los productos de alto octanaje eran vistos antes como productos de bajo margen, y muchos de los productos de alto margen eran en verdad productos de bajo octanaje. La siguiente tabla muestra algunos datos representativos.

	Margen	Octanaje
Producto A	25%	\$ 50/hora de restricción
Producto B	2%	\$ 250/ hora de restricción
Producto C	14%	\$1200/ hora de restricción

Las cifras eran tan sorprendentes que la Gerencia casi no las cree. Fueron al piso de la planta para comprobarlo y les dijeron que el Producto A era un producto horrible para producir – se movía muy pesadamente (como malaza) a través de la planta, particularmente en la restricción. El Producto C por el contrario, les encantaba porque tomaba muy poco tiempo en la restricción y el tiempo de entrega era muy corto.

Las estrategias de mercadeo fueron redirigidas para enfocarse sobre los productos de alto octanaje, y se hicieron esfuerzos considerables para capturar más de estos negocios. Las comisiones del personal de ventas se cambiaron de margen bruto a octanaje, para motivar nuevas prioridades. Con ésta y otras iniciativas enfocadas en el Trúput, la empresa creció de \$25 millones a más de \$125 millones, en una época cuando la industria en general declinaba.

La empresa eventualmente se cotizó en bolsa y subsecuentemente fue vendida, haciendo a sus fundadores y accionistas extremadamente ricos.

Empresa 3

Otro ejemplo proviene de una empresa que produce componentes para camiones pesados para malos caminos. La medida operacional central empleada era absorción de mano de obra, que era considerada como una medida global de productividad. El supuesto detrás de esta medida era que si más trabajo estaba siendo realizado sobre más inventario, entonces la empresa estaría mejor. Desgraciadamente, esta medida incentivó acciones que incrementaron el inventario, alargaron los tiempos de entrega, y provocaba que se construyan productos para stock a costa de los pedidos verdaderos de clientes.

La reducción de costos era considerada como el factor principal para las acciones de mejoramiento. Los ingenieros de manufactura buscaban reducir los tiempos de proceso en cualquier recurso en un esfuerzo para disminuir el contenido de mano de obra para producir una pieza. Desgraciadamente, esto se hacía en todas las operaciones, sean éstas operaciones restricciones o no restricciones. El resultado final fue que muchos recursos no restricción fueron acelerados, permitiéndoles procesar más trabajo de lo que podían digerir las restricciones. A pesar de que la absorción de mano de obra mejoraba, el inventario aumentó dramáticamente, y se volvió más y más difícil el cumplir con los plazos de entrega y priorizar los trabajos en la fábrica. Estas medidas locales estaban empujando a la empresa a un camino cada vez más peligroso, y los gerentes estaban siendo recompensados para hacerlo.

Con la educación sobre los conceptos de Trúput, la Gerencia empezó a ver a sus actividades bajo una luz más clara y diferente – comprendiendo los resultados inevitables de sus acciones. Esto les llevó a un cambio en la manera de operar, alejándose de la absorción de gastos, hacia incrementar la velocidad de trabajo a través del negocio. Se dio un énfasis inmediato al manejo de las restricciones y se determinó que con una inversión pequeña (\$100,000) en el centro de trabajo de \$5 millones de dólares, con un operario más por turno se produciría un incremento de 80% de producción. Bajo el sistema de contabilidad anterior, esta acción no hubiera sido justificada ya que la eficiencia local habría declinado sobre la base de horas de mano de obra, pero el costo de un empleado adicional era trivial (aproximadamente \$40,000 con beneficios) en comparación al Trúput resultante, que estaba en decenas de millones de dólares por año. En ese momento nos hicieron jurar mantener el secreto de su mejoramiento, diciendo que “la competencia piensa que hay que invertir \$ 5 millones de dólares en comprar una nueva máquina para obtener ese beneficio”.

Empresa 4

Otra interesante implicación de los sistemas basados en costos se relaciona a como éstos provocan decisiones erróneas al analizar si se debe fabricar o comprar piezas. Los sistemas basados en costos asignan gastos a los productos para determinar el costo de los productos. Esto típicamente incluye tres componentes principales: material, mano de obra y carga fabril. Años atrás, en la década de 1980 una corporación americana muy grande comenzó a aplicar rigurosamente una política de comprar a proveedores externos todas las piezas que eran más baratas de lo se podían fabricar en sus propias plantas. Esto llevo a un esfuerzo grande por actualizar costos y conseguir cotizaciones de todas las piezas de esta empresa multi-billonaria. Cualquier pieza que podía ser comprada a un precio más bajo que el propio costo dejaba de producirse y se la compraba externamente. El esfuerzo inicial resultó en que cientos de piezas fueron compradas a proveedores externos.

Corto tiempo después la empresa hizo otro re-costeo de piezas buscando ahorros adicionales, porque en la primera ronda se fracasó en borrar de alguna forma las pérdidas en que la empresa se hallaba inmersa. Como resultado de la primera ronda de comprar a

proveedores externos, la empresa había logrado despedir sólo a un número reducido de trabajadores, y no había podido mermar la carga fabril. Consecuentemente las piezas restantes ahora llevaban una carga fabril mayor, y en el segundo re-costeo muchas piezas más resultaban “más baratas comprar que fabricar”. Sin sorpresa alguna esto fracasó nuevamente en impactar benéficamente a los resultados, al contrario las pérdidas crecieron aún más. Con las pérdidas, los accionistas se intranquilizaron.

La próxima acción fue gota que derramó el vaso. Sabiendo que las mayores inversiones de la empresa era sus masivas plantas de montaje, el Presidente ordenó que se produjera 24 horas al día para poder absorber mejor la carga fabril de estas plantas. Prestamos considerables fueron obtenidos para poder comprar suficientes piezas para mantener la operación funcionando, y lograron producir al máximo durante la última parte del año fiscal. Mientras tanto el mercado de la empresa no había crecido, entonces la gran producción de ese periodo fue forzada a los distribuidores, inflando sus inventarios y mostrando una excelente utilidad en los resultados de la empresa. El Presidente fue remunerado con un gran bono por sus esfuerzos y sus medidas basadas en el costo se veían fabulosas.

Sin saber qué hacer después, el Presidente renunció, y 6 meses más tarde la empresa, International Harvester, tuvo que solicitar la aplicación del Capítulo 11 para protección de quiebra. Decenas de miles de trabajadores fueron despedidos mientras la empresa se encogía a una fracción de su tamaño previo, y se vio obligada a cambiar su nombre en dicho proceso. La verdadera lección de este triste episodio no llegó a la mayoría de empresas. Si bien éste es un ejemplo extremo, el hecho real es que esta empresa siguió al pie de la letra la información de su sistema de costos, remuneró a sus gerentes por hacerlo y fue la causa directa de la desgracia de la empresa.

El Camino Hacia Adelante.

Antes del advenimiento de la Contabilidad Trúput, las organizaciones tenían poco de donde escoger sobre como guiar los esfuerzos de mejoramiento. La mejora de productividad estaba justificada y dirigida de acuerdo a un sistema de contabilidad basado en costos, que por definición enfocaba su atención en reducir costos y hacer mejoras en las áreas locales. Si el esfuerzo de productividad se hubiese dirigido primordialmente a un objetivo de Trúput, el éxito del programa se lo relacionaba con la habilidad de los individuos para leer entre líneas y tomar sus decisiones alejados de los datos de costos disponibles.

La Contabilidad Trúput ahora ofrece una manera de comprender, analizar, y enfocar los esfuerzos de mejoramiento de productividad basados en su impacto sobre el costo **y sobre el** Trúput. Las empresas que buscan gestionar el mejoramiento basado en el Trúput deben considerar la lógica de usar un modelo de contabilidad/decisión capaz de lograr su meta. Sin tal sistema, los esfuerzos continuarán difusos, no alineados e inefectivos. El reconocer esta necesidad no es suficiente. Cambiar los modelos de contabilidad implica alterar el mecanismo fundamental que rige el comportamiento de las organizaciones. Se requiere que la gente comprenda y adopte una nueva manera de pensar, con nuevas herramientas y nuevas maneras de tomar decisiones – no es una tarea pequeña para un individuo, mucho menos para una organización.

Afortunadamente la mayoría de la gente tiene una fuerte intuición sobre cómo operar de una manera alineada con el Trúput. El reto es comenzar el viaje hacia la Contabilidad de Trúput, y es responsabilidad de la Alta Gerencia tomar el liderazgo. Con la mayoría de las organizaciones mal alineadas debido a la información errónea basada en costos, cualquier paso

hacia un enfoque Trúput producirá resultados. Las empresas embarcadas en este cambio indudablemente cosecharán resultados mucho mejores de sus esfuerzos de productividad, posesionándose para convertirse en los líderes de la industria del mañana. El momento para empezar a aprender e implementar es ahora.

***¿Desea Construir una Ventaja Competitiva
Decisiva en unas pocas semanas?***

Si encuentra interesante las soluciones de Teoría de Restricciones le sugerimos que se ponga en contacto con nosotros para planificar una reunión virtual sin costo y sin ningún compromiso, para realizar una presentación corta de nuestros servicios.



Contacto:

Email: contacto@estrategiafocalizada.com

Teléfono: 593 72843294

Página web: www.estrategiafocalizada.com