

© La Teoría de las Limitaciones y sus Consecuencias para la Contabilidad de Gestión

The IMA Foundation for Applied Research Inc.

Eric Noreen - Debra A. Smith - James T. Mackey

PREFACIO

The IMA Foundation for Applied Research, Inc., invitó a Eli Godratt, creador de la Teoría de las Limitaciones, a preparar un prefacio para este estudio. Agradecemos su disposición para hacerlo, aunque los puntos de vista expresados son estrictamente personales.

En 1978 dejé la investigación en el campo de la física para pasar a hacerlo en la industria. Casi desde el principio quedé sorprendido por el uso de las eficiencias y el coste de producto como medidas de actuación. Parecía como si la industria estuviera utilizando medidas que trabajaban en contra de la meta establecida para la propia industria: ganar dinero.

Según avanzaban el tiempo y mis investigaciones, mi frustración fue en aumento a causa de las ruinosas ramificaciones provocadas por la forma en que los directivos utilizaban (y aún utilizan) la contabilidad de costes. Finalmente, acabando 1983, decidí, contra todo consejo, atacar la cuestión en mis apariciones públicas. Titulé mi presentación "Contabilidad de costes, enemigo público número Uno de la productividad". Para mi sorpresa, fue increíblemente bien recibida por los profesionales de la contabilidad, hasta el punto de ser invitado como conferencista principal en la conferencia anual de 1985 de la National Association of Accountants (actualmente, Institute of Management Accountants). Lo que había ocurrido era que los profesionales de la contabilidad conocían, y estaban de acuerdo, con la mayoría de las cuestiones que yo había planteado. Incluso tenían constancia de la mayoría de las soluciones por mí sugeridas.

Aquello me intrigó aún más. Si la profesión contable conoce y está de acuerdo con mis críticas y soluciones propuestas, ¿cómo es posible que la contabilidad de costes esté tan integrada en la industria? ¿Cómo puede ser que los textos de contabilidad no la condenen claramente?

Hasta hoy no he logrado hallar respuestas satisfactorias, pero éstas son algunas especulaciones:

- Tal vez la nomenclatura no esté clara -la palabra "coste" se utiliza para todo-: para designar una inversión (el coste de una máquina); para designar gastos operativos (el coste de funcionamiento de un departamento); para disfrazar gastos como

inversiones (coste de absorción). Incluso se utiliza para cuestiones relativas a los ingresos netos que no tienen nada que ver con el coste (coste de oportunidad). Combinemos todos estos confusos términos con el coste variable (que para la mayoría de las empresas es bastante constante durante años), los costes fijos (que cambian mucho más durante los mismos años) y, sobre todo, con el concepto más desconcertante, el coste del producto, y verá cómo las más modestas advertencias respecto a hacer una cosa y no otra sólo pueden ser comprendidas por expertos.

- Es posible que incluso las personas que comprenden por qué la forma actual de asignar los costes a los productos lleva a decisiones erróneas se encuentren atrapadas por el mito general de la necesidad del coste del producto. De no ser así, no me resulta posible comprender cómo una "solución" tal como la fijación de costes basados en actividades (Activity Based Costing, ABC) ha podido ser propuesta para curar la enfermedad de los actuales sistemas contables.

- O tal vez la diferencia conceptual entre pensar en costes y pensar en ingresos netos no se ha comprendido. Pensar en costes permite (algunas veces incluso induce) a un directivo a pensar de forma local -un centro de trabajo individual, un producto en concreto-. Pensar en ingresos netos lleva al directivo a pensar globalmente.

Realmente no lo sé.

De lo que sí estoy seguro es de que estudios como el presente ayudarán a dirigir esta materia de regreso al sentido común. La actual monografía está bien pensada, es lógica y objetiva y presenta sus datos y conclusiones en un estilo interesante y bien estructurado. Desearía que todas las monografías futuras estuvieran al nivel de la presente.

ELIYAHU M. GOLDRATT
Kfar-Sava, Israel
Enero, 1995

RESUMEN

La idea central de la Teoría de las Limitaciones (TOC) es que todo sistema real, tal como una empresa con ánimo de lucro, debe tener al menos una limitación. Si esto no fuese cierto, el sistema produciría una cantidad infinita de aquello que intenta conseguir. En el caso de una empresa con ánimo de lucro, produciría unos beneficios infinitos. Puesto que una limitación es un factor que previene al sistema de lograr más de aquello que pretende, entonces un empresario o directivo de empresa que quiere lograr más beneficios debe controlar las limitaciones. Realmente no es posible elegir en esta cuestión. O bien se controlan las limitaciones o éstas controlan todo lo demás. Las limitaciones determinarán los resultados del sistema tanto si se conocen y gestionan como si no.

La mayoría de las empresas pueden ser vistas como una secuencia relacionada de procesos que transforma los *inputs* (materias primas) en *outputs* (productos finales) vendibles. En TOC se suele utilizar la analogía de la cadena. Si se desea mejorar la resistencia de una cadena, ¿cuál es la forma más efectiva de lograrlo? ¿Nos concentramos en el eslabón mayor? ¿Aplicamos mejoras uniformes en todos los eslabones? ¿O debemos intentar identificar el eslabón más débil y después concentrar nuestros esfuerzos en reforzar ese preciso eslabón? Está claro que la última propuesta producirá el mayor beneficio en relación con el esfuerzo dedicado.

Continuando con esta analogía, el procedimiento a seguir para reforzar la cadena está bien claro.

- En primer lugar, identificar el eslabón más débil, que es la limitación. Esta identificación puede no resultar fácil, porque la mayoría de los procesos en una empresa tratan de controlar fluctuaciones de demanda e interrupciones fortuitas mediante el mantenimiento de inventarios de seguridad en cada escalón del proceso. Estos inventarios de trabajo en curso esconden problemas, oscuras interdependencias y hacen difícil la identificación de la verdadera limitación del sistema.
- En segundo lugar, no hay que pretender que el sistema esté sujeto a una carga excesiva. Si la cadena se tensa por una carga mayor de lo que el eslabón más débil puede soportar, la cadena se romperá. El eslabón más débil debe marcar el ritmo de todo el sistema.
- Tercero, concentrar los esfuerzos de mejora en el eslabón más débil.
- Cuarto, si los esfuerzos de mejora son satisfactorios, eventual-mente el eslabón más débil mejorará hasta el punto de dejar de ser el eslabón más débil. Cualquier esfuerzo posterior por mejorar el eslabón más débil previo producirá escaso o ningún beneficio. Llegados a este punto, se debe identificar el nuevo eslabón más débil y dirigir hacia él los esfuerzos de mejora.

Este proceso secuencial se centra en los recursos con una influencia más positiva y es un anteproyecto básico para la mejora continua. El enfoque TOC para la mejora

continua es un complemento perfecto para la gestión de Calidad Total (TQM), al concentrar los esfuerzos de TQM con una precisión milimétrica sobre el punto del sistema donde tales esfuerzos serán más efectivos. Desgraciadamente, no hemos observado esta conjunción de TOC y TQM en las empresas visitadas, simplemente porque muy pocas de ellas estaban involucradas seriamente en TQM. La mayoría de directivos de las empresas que implantan TOC no sienten la necesidad de involucrarse en otro programa de mejora, porque están contentos con los resultados obtenidos utilizando únicamente las herramientas TOC.

La Teoría de las Limitaciones comprende dos grupos básicos de técnicas: por un lado los métodos para tratar con limitaciones físicas en Producción y las herramientas genéricas de solución de problemas por otro. Estas últimas evolucionaron *después* de haberse desarrollado los primeros. Las razones de esta evolución proporcionan algunos indicios sobre el significado global de TOC. En un principio, Eli Goldratt se sintió atraído por el entorno empresarial a través del problema de la programación de producción, pero enseguida comprendió que mejorando la programación sólo se alcanzarían beneficios limitados. Además, el sostenimiento de la mejora dentro de una planta productiva dependería de cómo se gestionasen las limitaciones del proceso. Su primer libro, *La meta*, fue el producto de estas ideas y se refiere casi en su totalidad a la gestión de la limitación en producción. Las técnicas expuestas en *La meta*, tales como la programación *Drum-Buffer-Rope* y los cinco pasos para la mejora continua mediante la concentración en las limitaciones pueden aplicarse rápida y fácilmente a plantas productivas con limitación de capacidad y con alta diversidad de productos. La aplicación de estas técnicas casi siempre produce resultados inmediatos en términos de mayores ingresos, mejor respuesta en la entrega y reducción de ciclos. Comprobamos estos resultados en casi todas las empresas visitadas.

Por desgracia, este enfoque en los cuellos de botella en producción tiene algunas limitaciones. A causa del estilo en que se escribió *La meta*, durante mucho tiempo TOC ha estado encasillada como una "cuestión relativa a producción", únicamente relevante en las fábricas con problemas para cumplir los plazos de entrega. Esta impresión es incorrecta. De hecho, TOC es mucho más amplia, pero la mayoría de la gente tiene dificultades para ver las conexiones en otras situaciones. No obstante, la percepción de que TOC es aplicable sólo a fábricas con limitaciones de capacidad ha creado algunas dificultades.

Debido a la recesión, en años recientes los cuellos de botella en producción no parecían ser un problema básico en muchas empresas; e incluso en empresas en que la limitación *era* un cuello de botella en producción, los directores de área que implantaban eficazmente las ideas de *La meta* encontraban a menudo que la limitación eventual-mente salía de la fábrica. En esta situación, mejoras posteriores quedaban bloqueadas porque los directivos de otras áreas fuera de producción no veían la relevancia de TOC. Y una vez que la mejora cesa, la moral puede sufrir y la organización retroceder. Esta situación es uno de los posibles fallos de una implantación incorrecta de TOC que cualquier potencial seguidor debe tener en cuenta.

Estas dificultades llevaron al desarrollo de un enfoque genérico para el diagnóstico y la solución de problemas denominado "Procesos de Razonamiento". Según declaraciones de los defensores de TOC, este enfoque puede utilizarse para resolver virtualmente cualquier problema en cualquier área de una organización. Vistos desde una perspectiva más amplia, los principios expuestos en *La meta* para la gestión de una fábrica son simples ejemplos de la aplicación de los Procesos de Razonamiento a un conjunto determinado de problemas. Con la utilización de los Procesos de Razonamiento, TOC dejará de estar confinada de forma inapropiada al área de producción. El enfoque genérico de los Procesos de Razonamiento comprende la construcción de "árboles" lógicos, que son básicamente diagramas causa-efecto. Comenzando con los síntomas de los problemas observados, se utiliza un razonamiento de causa-efecto para deducir las causas subyacentes o problemas de fondo. Este proceso es muy similar a la diagnosis médica, que también se inicia con la observación de síntomas a partir de los cuales se deduce la causa que los produce. Posteriormente se utilizan otros árboles lógicos para identificar y definir las soluciones. En el Apéndice se presentan detalles de los Procesos de Razonamiento. Desde un punto de vista teórico, los Procesos de Razonamiento resultan ser un extraordinario, completo y coherente sistema para la solución lógica de problemas, que probablemente sería ratificado por el señor Spock de Star Trek. Por ello no es de sorprender que sea complejo y difícil de dominar y que aún esté en proceso de definición.

En general, en las empresas visitadas, los directivos se mostraban insatisfechos con el grado de implantación práctica de los Procesos de Razonamiento. Se sentían contentos con lo logrado hasta el momento, pero a menudo tenían la sensación de que debían haber hecho mucho más y que se veían frenados por la falta de tiempo, de confianza o de preparación. Esta visión era particularmente cierta en relación con los Procesos de Razonamiento: encontramos muy pocos directivos que estuviesen utilizando estas herramientas en el día a día, aunque unos pocos sí lo hacían. No obstante, nos apresuramos a añadir que puede simplemente ser demasiado pronto para aseverar honestamente sobre la utilidad de los Procesos de Razonamiento. Este completo conjunto de técnicas es muy nuevo y pocos de los directivos que entrevistamos han recibido formación completa para utilizarlo. Creemos que esta herramienta es en potencia extraordinariamente poderosa y flexible, y ha sido utilizada con bastante éxito en un puñado de empresas. Por tanto, a pesar de los descorazonadores resultados, sugerimos que dedique tiempo a familiarizarse con los Procesos de Razonamiento como se expone brevemente en el Capítulo 2 y más en profundidad en el Apéndice.

Dejando a un lado la utilización de los Procesos de Razonamiento, alrededor de la mitad de las empresas visitadas realizaban sus operaciones casi exclusivamente utilizando el enfoque TOC desarrollado en *La meta*. El resto utilizaban algunos principios de TOC aunque, al mismo tiempo, trataban de desarrollar su operativa mediante otros enfoques, a menudo incompatibles. Aquéllas que hacían un uso constante del enfoque TOC resultaban estar mucho más satisfechas y tener menos problemas.

Las empresas que utilizaban TOC de forma constante generalmente mostraban beneficios importantes tanto en sus resultados financieros como en las estadísticas operativas clave, tales como ciclos de producto y cumplimiento de fechas de entrega. Como a menudo se refleja también en los informes relativos a TQM y JIT, el éxito de cualquier programa que requiere un cambio cultural básico en una organización depende de forma crítica del nivel de involucración de la alta dirección. En aquellos lugares en que la alta dirección no veía la empresa desde una perspectiva TOC, generalmente surgían problemas -aunque no siempre-. Los mayores problemas aparecían con aquellos directivos que seguían evaluando la dirección de producción en base a medidas de eficiencia en lugar de beneficios.

Resulta imposible separar las operaciones TOC de la contabilidad TOC. Cualquier intento de llevar a cabo una operación TOC al mismo tiempo que se usan las medidas y controles tradicionales de gestión financiera estará abocado al fracaso. Como TQM y JIT, TOC es incompatible con las prácticas comunes de gestión financiera tales como la fijación de costes de absorción y la información sobre desviaciones de costes estándar. La razón principal de esta incompatibilidad es que ambas prácticas proporcionan incentivos para producir exceso de inventario. Bajo la fijación de costes de absorción, el aumento de inventarios tiende a reducir el coste medio aparente de los productos vendidos. Cuando la producción excede las ventas, los costes fijos se reparten entre más unidades, y algunos de los costes fijos aparecen en el balance como parte de inventarios adicionales en lugar de presentarse en la cuenta de ingresos como parte del coste de los productos vendidos. En cuanto a la información de desviaciones de costes estándar, un centro de trabajo con una fuerza de mano de obra fija puede mejorar su medida de eficiencia sólo mediante una mayor producción. Por definición, los recursos no limitados pueden producir más deprisa de lo que son capaces los recursos limitados. Por tanto, si los primeros se mantienen ocupados produciendo para generar unos informes de eficiencias favorables, el resultado inevitable será la creación de un exceso de inventario de trabajo en curso que no puede transformarse en producto vendible. El mensaje central de JIT es que tales inventarios de trabajo en curso son la causa de graves problemas operativos y tienden a camuflar otros problemas que deben ser solventados.

En lugar de la fijación de costes de absorción, la mayoría de las empresas TOC utiliza una versión de la fijación de costes variables en la cual se supone que los materiales directos son el único coste variable. Según TOC, el coste variable es preferible al coste de absorción por tres razones:

- no incentiva el aumento de inventarios;
- se considera más útil en la toma de decisiones, y
- está más cerca de un concepto de *cash flow* de los ingresos.

Los directivos nos informaron de que los informes contables preparados utilizando los principios TOC eran mucho más fáciles de entender que los informes convencionales, y los efectos de sus acciones sobre esos informes tenían más sentido al incluir

información sobre el coste variable. Parecían estar convencidos de la superioridad de la información aportada por la fijación de coste variable en la toma de decisiones mediante la utilización del concepto de coste relevante. Es más, algunas empresas estaban aprovechando la simplicidad de la contabilidad TOC para recopilar informes de beneficios más frecuentemente y sobre una base más oportuna. Estos informes estaban siendo utilizados para controlar la actuación de todo el sistema.

Generalmente, las empresas TOC utilizan medidas físicas en lugar de medidas financieras para dirigir y controlar las operaciones diarias. En casi todas las empresas visitadas la información sobre desviaciones de costes estándar había sido abandonada. ¿Qué se controla entonces? En una fábrica TOC, hay al menos dos inventarios de seguridad: uno ante la limitación, para asegurar que no se quedará sin carga, y un inventario de expedición, para asegurar que los trabajos son lanzados a tiempo. El tamaño y contenido de estos inventarios de seguridad son estrechamente controlados porque pueden facilitar prontas señales de aviso de problemas. Por ejemplo, el tamaño y contenido del inventario ante la limitación proporciona valiosa información relativa a la actividad general de los recursos previos a la limitación. Además, la eficiencia, tiempo de parada y utilización de la limitación suelen ser controlados porque cualquier tiempo malgastado o perdido en este recurso se traduce en pérdida de ingresos y beneficios.

En contraste, tales medidas *no* se utilizan para evaluar la actividad de los recursos no limitados. De hecho, la utilización de los recursos no limitados *debe* ser inferior al 100 por 100. Y *debe* existir un considerable tiempo de paro en dichos recursos a causa de las preparaciones y divisiones de lotes. Los directivos de las empresas TOC creen que el usual sistema de control basado en la información de desviaciones de costes estándar empuja a la gente a emprender acciones que están muy cerca de lo *opuesto* a lo que deben ser tales acciones.

Los datos de la contabilidad de gestión pueden utilizarse para ayudar a gestionar una limitación de producción, aunque no hemos visto que esto ocurra muy a menudo en las empresas visitadas. El margen de contribución por unidad de recurso limitado es una medida financiera clave que resulta crítica en dos importantes decisiones: el uso prioritario de la limitación y si se debe o no elevar la limitación. Aquellos productos con menor margen de contribución por unidad de limitación deben recibir una prioridad inferior; ya que suponen la utilización menos valiosa de la limitación. Además, el margen de contribución por unidad de limitación para el trabajo marginal (esto es, el coste de oportunidad del uso de la limitación) proporciona una medida respecto al valor que proporciona la elevación de la limitación. (Si el trabajo siguiente tiene un margen de contribución de 510 pesetas por hora, entonces sería beneficioso para la empresa el gasto de hasta 510 pesetas por hora para adquirir más del recurso limitado.) Si el beneficio de elevar la limitación excede el coste, entonces debe adquirirse más del recurso limitado.

Además, el coste de oportunidad de utilizar el recurso limitado proporciona valiosa información para la fijación de los precios de los productos. Cuando hay una limitación en producción, el coste real de aceptar un pedido es su coste variable pagado más el coste

de oportunidad relativo al uso del recurso limitado. Los costes de producto de absorción convencionales son irrelevantes en esta situación. De hecho, el precio fijado debe depender, por supuesto, de las condiciones del mercado, el cliente y la competencia, pero en ausencia de razones de mayor peso, el precio debe cubrir al menos los costes variables desembolsados más el coste de oportunidad.

Resumiendo, TOC es una forma radicalmente distinta de controlar operaciones y no funciona con los sistemas contables convencionales que ponen su énfasis en los costes de absorción y la información de desviaciones de costes estándar. TOC requiere importantes modificaciones en los sistemas de gestión contable y financiera. TOC también tiene consecuencias para la estrategia básica de gestión. En el mundo TOC, sólo existen tres maneras de aumentar los beneficios:

- aumentar los ingresos (ventas);
- disminuir los gastos operativos (costes fijos), o
- disminuir la inversión, particularmente en inventarios.

Los implantadores de TOC tienden a poner más énfasis en aumentar los ingresos y disminuir el inventario que en reducir gastos. La razón básica es que los programas de reducción de costes de verdad efectivos resultan casi inevitablemente en el despido de empleados, lo que crea una situación de "callejón sin salida". Programas efectivos de reducción de costes como TQM requieren la participación activa y entusiasta de los empleados. No obstante, éstos serán reacios a poner interés en programas de mejora si observan que dicha mejora conducirá a despidos de personal.

Los directivos TOC prefieren encontrar nuevos mercados cuando la mejora de los procesos hace surgir un exceso de capacidad o un exceso de recursos. Esta preferencia por nuevos mercados, en lugar de reducción de costes, no es un castillo en el aire. TOC apoya una mayor diversidad de productos y un mayor volumen de dos maneras:

- Mejora las operaciones de forma que los recursos existentes pueden gestionar una mayor diversidad y volumen.
- La contabilidad TOC proporciona a los directivos una mayor flexibilidad en la fijación de precios, porque los costes de producto son mucho más bajos con una contabilidad TOC que con la fijación de costes de absorción convencional¹.

En principio, hay una preferencia en TOC por entrar en nuevos mercados para aumentar los ingresos que por capturar una mayor cuota de mercado en los ya existentes. Tal acción evita poner demasiados huevos en la misma cesta y represalias por parte de la competencia. Por tanto, TOC favorece la diversidad de productos en mercado contraste con la contabilidad de costes basada en actividades (ABC). ABC generalmente desfavorece la diversidad de productos mediante el paso de los gastos generales a los productos de bajo volumen, los cuales aparecen entonces como menos rentables. En TOC, el supuesto por defecto es que las funciones generales, al igual que otros recursos

no limitados, pueden gestionar diversidad adicional sin nuevos recursos. Si no pueden, los mismos recursos generales se convierten en la limitación y pueden ser gestionados utilizando los usuales enfoques TOC. Es decir, los esfuerzos de mejora pueden centrarse en aquella parte de las funciones generales que es la limitación, y se podrán adquirir más recursos si se justifica mediante el criterio coste/beneficio, y así sucesivamente. En las empresas visitadas, muy pocos directivos parecían preocupados por problemas de aumento desmedido de gastos generales. Para la mayoría, resultaba posible la diversidad y el aumento de volumen con un aumento relativamente modesto de los gastos generales.

Existe un potencial peligro en concentrar servilmente los esfuerzos de mejora en la limitación. Puede ser posible la reingeniería de los procesos no limitados para liberar considerables recursos, los cuales pueden entonces ser reubicados rentablemente. Tales oportunidades pueden ser desperdiciadas si los directivos son negligentes con los recursos no limitados. En la práctica, esta situación no parece darse. Aunque los directivos estaban más interesados en mejorar los procesos en la propia limitación, la mayoría de ellos también apuntaban con orgullo a mejoras en los procesos no limitados. Nuestra impresión general es que, en términos de mejoras de proceso, los directivos TOC tienden a recoger los frutos de las ramas bajas en los recursos no limitados y dirigirse posteriormente a tratar de alcanzar aquéllos más difíciles en la limitación misma. Este enfoque parece ser una manera perfectamente sensata de repartir atención y esfuerzo.

En suma, la contabilidad TOC difiere enormemente de la contabilidad que encontramos en la mayoría de las empresas industriales. La mayor parte de las empresas TOC utilizan una forma extrema de la fijación de costes variables en la cual los únicos costes asignados a productos son los materiales directos. En consecuencia, los informes financieros TOC son mucho más simples y fáciles de entender y pueden realizarse más rápida y frecuentemente que los informes financieros convencionales. La información de desviaciones de costes estándar queda abandonada en TOC porque se considera enemiga del buen funcionamiento de las operaciones. En su lugar, los controles operativos se centran en medidas físicas tales como el estado del inventario de seguridad ante la limitación, lo que proporciona un indicador de la actividad general de los recursos no limitados previos a la limitación.

En un sistema TOC debe hacerse un mayor énfasis en el margen de contribución por unidad de recurso limitado. Esta estadística clave proporciona una información valiosa para priorizar la utilización de la limitación, para la fijación de precios y para decisiones relativas a la adquisición de recursos adicionales. TOC proporciona un proceso ordenado y focalizado para la mejora continua, y sus consecuencias estratégicas difieren radicalmente de aquéllas de la ABC.

Como seguramente el lector ya sabe, pocas de las técnicas de contabilidad de gestión son completamente nuevas. La fijación de costes variables ha sido defendida durante décadas como una información interna alternativa a la fijación de costes de absorción. El análisis de coste relevante no es extraño para los directores financieros. Libros de texto introductorios a la contabilidad de gestión incluyen habitualmente material relativo al uso del margen de contribución por unidad de recurso escaso para racionar tal

recurso. En años recientes, algunos directores financieros han estado señalando los peligros de una sobrevaloración de los sistemas de información de desviaciones de costes estándar.

No obstante, TOC aporta tres importantes contribuciones. En primer lugar, desde su particular perspectiva, herramientas de contabilidad de gestión muchas veces olvidadas, tales como la fijación de costes variables y la fijación de costes relevantes, resultan ser más importantes de lo supuesto generalmente. Por ejemplo, a la luz de lo que sabemos ahora sobre los problemas creados por excesos de inventario, los argumentos en favor de la fijación de costes variables parecen cobrar fuerza. El problema de gestionar recursos limitados -generalmente relegados a unas pocas páginas en nuestros libros de texto- resulta estar mucho más extendido y tener más relación con el éxito de lo pensado anteriormente.

En segundo término, TOC proporciona una teoría de gestión coherente y focalizada, dentro de la cual los contables de gestión pueden ejercer su trabajo. Con TOC, los requisitos de información para la gestión resultan claros, y los directores financieros necesitan menos imaginar qué quiere la alta dirección o imponer a ésta sistemas que no desea.

Tercero, para aquéllos de nosotros que enseñamos contabilidad de gestión, es alentador encontrar empresas que, de manera cotidiana, utilizan muchas de las técnicas que defendemos, tales como la fijación de costes variables y de costes relevantes, las cuales a menudo resultan ser tan extrañas en la práctica ordinaria.

Notas

¹ Eli Goldratt desearía purgar el término "coste de producto" de nuestro vocabulario, probablemente porque es más o menos sinónimo de coste de absorción convencional en la mente de muchos directivos. Comprendemos su punto de vista, pero encontramos dificultades para discutir algunas cuestiones sin hacer referencia a un concepto como coste de producto.

BIBLIOGRAFIA:

"La Teoría de las Limitaciones y sus Consecuencias para la Contabilidad de Gestión", The IMA Foundation for Applied Research Inc., Eric Noreen - Debra A. Smith - James T. Mackey, 1995