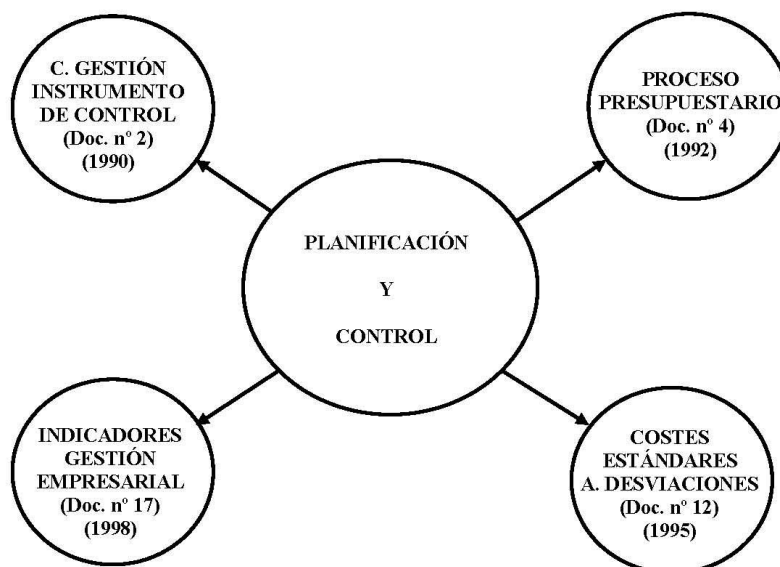


ÁREA: PLANIFICACIÓN Y CONTROL DE GESTIÓN

La Comisión de Contabilidad de Gestión ha publicado hasta el momento un conjunto de cuatro Documentos relacionados con el área de “Planificación y control de gestión”.

A continuación se recoge un Esquema gráfico que incluye los citados Documentos:



A continuación se exponen los objetivos y el resumen de los contenidos de cada uno de los cuatro Documentos que la Comisión ha elaborado en relación con esta área temática de la Contabilidad de Gestión.

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO INSTRUMENTO DEL CONTROL (Documento n° 2.- 1990)

1. Objetivos y resumen del Documento

En la medida en que las organizaciones alcanzan una mayor dimensión, se hace conveniente realizar una progresiva descentralización de las decisiones para permitir que las tareas operativas sean efectuadas por quienes están más en contacto con ellas. En este caso, al promoverse una mayor autonomía y discrecionalidad es necesario asegurar que su actuación sea coherente con los objetivos de la empresa. Igualmente, dado que la descentralización implica que la dirección tenga una menor información directa sobre el funcionamiento de cada unidad es necesario que existan mecanismos que permitan compensar la pérdida de información y control que se produce.

La Contabilidad de Gestión es el sistema de control formalizado por excelencia, y deberá ser diseñada de acuerdo con las características de cada empresa, y especialmente en función del sistema de control que se necesite. Un adecuado sistema de control implica la determinación para cada centro de responsabilidad de dos aspectos que son fundamentales para la realización del control: En primer lugar, el nivel de responsabilidad que tiene cada centro y, en segundo lugar, los indicadores de control que pueden permitir la medida de su actuación.

La estructura de control ha de diseñarse en función de la estrategia empresarial y, particularmente, de la estructura organizativa; la definición y clarificación de la estructura organizativa es básica para poder diseñar la estructura de control y, a partir de ella, la contabilidad de gestión; según cuál sea la estructura organizativa de una empresa, ya sea centralizada o descentralizada, las características de la Contabilidad de Gestión deben ser necesariamente diferentes para adaptarse a aquella.

En este Documento se desarrollan los aspectos fundamentales de la Contabilidad de Gestión como herramienta básica de control en las organizaciones, y la instrumentación del proceso de control empresarial, a través de los presupuestos, así como la influencia del factor humano en la Contabilidad de Gestión, y la forma en que ésta se ha de adaptar a las características de la cultura organizativa de cada empresa.

2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. INTRODUCCIÓN
2. LA NECESIDAD DE CONTROL Y EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

- 2.1. La necesidad de control.
 - 2.2. Papel de la Contabilidad de Gestión.
 - 2.3. Riesgos de la Contabilidad de Gestión.
3. ASPECTOS A CONSIDERAR EN EL DISEÑO, IMPLANTACIÓN Y UTILIZACIÓN DE UNA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO INSTRUMENTO DE CONTROL
 4. LA ADAPTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN A LA ESTRATEGIA EMPRESARIAL Y A LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA.
 - 4.1. El proceso directivo.
 - 4.2. Influencia de la estrategia en la Contabilidad de Gestión.
 - 4.3. La influencia de la estructura organizativa en la Contabilidad de Gestión.
 - 4.4. Diseño de la estructura de control financiero para cada centro de responsabilidad
 5. EL PROCESO DE CONTROL MEDIANTE EL PRESUPUESTO Y EL ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES.
 - 5.1. El proceso de elaboración del presupuesto.
 - 5.2. El proceso de evaluación.
 6. LA RELACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN CON EL ENTORNO, LA CULTURA Y EL FACTOR HUMANO.
 - 6.1. Influencia del entorno en las características de la Contabilidad de Gestión.
 - 6.2. Influencia del factor humano y de la cultura de una empresa en la Contabilidad de Gestión.
 - 6.3. Adaptación de la Contabilidad de Gestión a las características de la organización.
 - 6.4. Influencia de la Contabilidad de Gestión en el comportamiento humano y en la cultura organizativa.

EL PROCESO PRESUPUESTARIO EN LA EMPRESA

(Documento nº 4.- 1992)

1. Objetivos y resumen del Documento

El proceso presupuestario tiende a reflejar de una forma cuantitativa, a través de los presupuestos, los objetivos fijados por la empresa a corto plazo, mediante el establecimiento de los oportunos programas, sin perder la perspectiva del largo plazo, puesto que ésta condicionará los planes que permitirán la consecución del fin último al que va orientado la gestión de la empresa. Los presupuestos sirven de medio de comunicación de los planes de toda la organización, proporcionando las bases que permitirán evaluar la actuación de los distintos segmentos, o áreas de actividad de la empresa y de la gerencia.

El proceso culmina con el control presupuestario, mediante el cual se evalúa el resultado de las acciones emprendidas permitiendo, a su vez, establecer un proceso de ajuste que posibilite la fijación de nuevos objetivos. Un proceso presupuestario eficaz depende de muchos factores, sin embargo cabe destacar dos que pueden tener la consideración de "requisitos imprescindibles"; así, por un lado, es necesario que la empresa tenga configurada una estructura organizativa clara y coherente, a través de la que se vertebrará todo el proceso de asignación y delimitación de responsabilidades. Un programa de presupuestación será más eficaz en tanto en cuanto se puedan asignar adecuadamente las responsabilidades, para lo cual, necesariamente, tendrá que contar con una estructura organizativa perfectamente definida.

El presupuesto puede ser definido como: un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa, para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia.

Los *objetivos* que puede perseguir cualquier organización al implantar un presupuesto pueden concretarse en los siguientes aspectos: 1. Apoya en las tareas de planificación de las operaciones anuales. 2. Permite concretar y cuantificar los objetivos de la alta gerencia, para cada una de las divisiones operativas. 3. Motiva a los responsables de los planes definidos en el presupuesto. 4. Posibilita evaluar el grado de consecución de los objetivos y planes marcados. 5. Permite evaluar las actuaciones del personal directivo, sobre todo cuando lleva aparejado un sistema de compensaciones. 6. Potencia las tareas de formación y de desarrollo del personal.

El presupuesto maestro consiste en la agrupación de las líneas de actuación que han sido previamente presupuestadas en las distintas parcelas de actividad de la empresa. Los pasos fundamentales en el desarrollo del presupuesto maestro empiezan con la estimación de la variable que va a condicionar el desarrollo de la actividad de la empresa en un período determinado, teniendo en cuenta los objetivos a largo plazo y la concreción a corto plazo que de los mismos se ha realizado; este proceso culmina con la presentación de los estados previsionales que van a recoger de manera global las estimaciones previamente realizadas. La presentación y contenido de estos estados es similar a la de los estados financieros formulados por las empresas el final del ejercicio económico, con la única diferencia que en este contexto las cifras son prospectivas.

El control presupuestario, es un proceso que permite evaluar la actuación y el rendimiento o resultado obtenido en cada centro; para ello se establecen las comparaciones entre las realizaciones y los objetivos iniciales recogidos en los presupuestos, a las que suele denominarse *variaciones o desviaciones*.

La presupuestación y el control son por tanto procesos complementarios dado que la presupuestación define objetivos previstos, los cuales tienen valor cuando exista un plan que facilite su consecución (medios), mientras que la característica definitoria del control presupuestario es la comparación entre la programación y la ejecución, debiéndose realizar de forma metódica y regular.

El eje fundamental del control presupuestario se centra en la *información* necesaria acerca del nivel deseado de rendimiento, el nivel real y la desviación. Además es necesaria la *acción* para poner en marcha los planes y modificar las actividades futuras. El control presupuestario, por tanto, va mucho más allá de la mera localización de una variación. La implantación de un mecanismo de control a través del presupuesto supone comparar los resultados con los correspondientes programas, y si no coinciden deberán analizarse las causas de tales diferencias.

2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. EL PROCESO PRESUPUESTARIO.
 - 1.1. El sistema de planificación de la empresa.
 - 1.2. Requisitos del proceso presupuestario.
 - 1.3. La presupuestación.
2. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO AL CONCEPTO DE PRESUPUESTO.
 - 2.1. Definición de presupuesto.
 - 2.2. Objetivos del presupuesto.
 - 2.3. Características del presupuesto.
 - 2.4. Período de establecimiento del presupuesto.
 - 2.5. Ventajas del uso de presupuestos.
 - 2.6. Limitaciones al empleo de presupuestos.
3. EL PRESUPUESTO MAESTRO.
 - 3.1. Concepto de presupuesto maestro.
 - 3.2. El presupuesto operativo.
 - 3.3. El presupuesto de inversiones.
 - 3.4. Estados financieros previsionales.
4. LAS TÉCNICAS DE PRESUPUESTACIÓN.
 - 4.1. El presupuesto rígido.
 - 4.2. El presupuesto flexible.
 - 4.3. El presupuesto por programas.
 - 4.4. El presupuesto base cero.
5. EL CONTROL PRESUPUESTARIO.
 - 5.1. Aspectos generales.
 - 5.2. El control de los presupuestos operativos.
 - 5.3. El control del presupuesto de inversiones.
 - 5.4. El control de tesorería.

APÉNDICE 1. Presupuesto de tesorería.

APÉNDICE 2. Cuenta de resultados previsional.

COSTES ESTÁNDARES Y ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES (Documento nº 12.- 1995)

1. Objetivos y resumen del Documento

El objetivo fundamental del Sistema de costes estándares es promover la eficiencia de todas y cada una de las actividades y/o operaciones llevadas a cabo en la empresa con la finalidad de mejorar los resultados. El principio inspirador en el que se fundamenta el sistema, es el de conseguir productos o prestar servicios de la mejor calidad al coste más bajo posible. La búsqueda de los métodos más eficientes para el desarrollo de las diferentes actividades y operaciones al coste más bajo,

requiere que el sistema de costes estándares se fundamente en un análisis detallado del proceso productivo, así como de la estructura organizativa de la empresa.

El sistema de costes estándares, además de facilitar la toma de decisiones encaminadas a promover la eficiencia en la organización, permite un control de la gestión al poner de manifiesto, a través de las desviaciones, las ineficiencias que se producen en los diferentes centros de responsabilidad. El proceso de investigación de las desviaciones permite conocer las causas de las mismas y la toma de las acciones correctoras que correspondan. La agregación de todas las desviaciones que se produzcan en las operaciones necesarias para la fabricación de un determinado producto determina como resultado la desviación total a nivel del producto. En aquellos casos en los que las desviaciones se deban a que los estándares están mal determinados habrá que proceder a su ajuste.

El control de los costes estándares tendrá que realizarse necesariamente en aquellos recursos limitativos o escasos, dado que son ellos los que condicionan todo el rendimiento de la organización. Para aquellos recursos cuya capacidad disponible es superior a la requerida para equilibrar el flujo productivo, la determinación de las desviaciones no aporta ninguna información relevante al directivo.

Con la implantación en la empresa del Sistema de Costes Estándares se trata de lograr la eficacia y la eficiencia en la organización. La determinación de los estándares no supone una medida automática de la eficiencia, dado que en su determinación se han podido producir errores, o las condiciones sobre las que se establecieron son diferentes a las condiciones sobre las que se desarrollaron posteriormente los hechos. Los estándares ex-post obvian la necesidad de establecer previsiones o estimaciones acerca de los desenvolvimientos futuros, pero tienen el inconveniente de que pueden recoger deficiencias, por lo que no son apropiados. Por consiguiente, para evaluar los resultados de la organización es preciso comparar los resultados reales con los previstos, reflejados en los presupuestos, y basados, por consiguiente, en estándares apropiados.

Otro aspecto importante que se ha tenido en cuenta en el Documento, es el impacto que las desviaciones tienen en el Cash-Flow de la empresa, por lo que dentro de este apartado se da entrada al concepto de "coste relevante", como criterio de valoración más apropiado que el "coste histórico o de adquisición". Al objeto de que se pueda realizar un análisis de las desviaciones entre los resultados previstos y los realmente obtenidos, se han estudiado las desviaciones en los márgenes, siendo la magnitud a considerar, la diferencia entre el margen realmente obtenido y el margen presupuestado.

La gerencia ha de utilizar las desviaciones con criterios racionales, de forma que una desviación desfavorable en precios no necesariamente significa una mala gestión del responsable de compras, ni un consumo en exceso de materiales o de horas de mano de obra, no necesariamente han de significar un uso ineficiente de los recursos por parte del responsable de producción.

Son aspectos, todos los citados, a los que se ha tratado de conferir en el Documento emitido un tratamiento claro, conciso y riguroso, que pueda resultar útil tanto a los que se acerquen ahora a estudiar este sistema de costes y de control, como a los que deban implantarlo de forma eficaz en las empresas.

2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. CONSIDERACIONES GENERALES RELATIVAS AL COSTE ESTÁNDAR
2. REQUISITOS PARA EL ESTABLECIMIENTO DE LOS ESTÁNDARES
 - 2.1. Relevancia y oportunidad del coste estándar
 - 2.2. Aspectos organizativos
 - 2.3. Motivación
 - 2.4. Control
3. ESTABLECIMIENTO Y TIPOS DE ESTÁNDARES
 - 3.1. Proceso de fijación de estándares técnicos y económicos
 - 3.2. Clases de estándares
 - 3.3. Condiciones de validación del coste estándar
4. LA DETERMINACIÓN DEL COSTE ESTÁNDAR DE PRODUCCIÓN
 - 4.1. Estructura básica del coste estándar
 - 4.2. Modelo de coste normal
 - 4.3. Sistema de imputación racional
5. LAS DESVIACIONES EN LOS COSTES DIRECTOS DE PRODUCCIÓN
 - 5.1. Antecedentes históricos: consideración de tres desviaciones
 - 5.2. Planteamiento actual: modelo de dos desviaciones
 - 5.3. La descomposición de la desviación técnica cuando exista posibilidad de sustitución entre factores de producción.

6. LAS DESVIACIONES EN LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN
 - 6.1. Desviaciones en los costes indirectos de producción variables
 - 6.2. Desviaciones en los costes indirectos de producción fijos
7. DETERMINACIÓN DE LAS DESVIACIONES TENIENDO EN CUENTA EL IMPACTO EN EL CASH-FLOW DE LA EMPRESA
8. ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES EN LOS MÁRGENES
9. ANÁLISIS GLOBAL DE LAS DESVIACIONES A TRAVÉS DE LA CUENTA DE RESULTADOS
 - 9.1. Caso de una empresa que fabrica y vende un solo producto.
 - 9.2. Caso de una empresa que fabrica y vende más de un producto.
10. UTILIZACIÓN DE LAS DESVIACIONES POR LA GERENCIA

INDICADORES PARA LA GESTIÓN EMPRESARIAL

(Documento nº 17.- 1998)

1. Objetivos y resumen del Documento

En este Documento se recogen los aspectos más significativos en el diseño de un Cuadro de indicadores de gestión, de cara a configurar y adaptar aquella información más relevante y necesaria que las empresas precisan para competir, tratando así de conseguir un adecuado seguimiento de la situación de la empresa en cada momento, y un eficaz instrumento de ayuda para la gestión y para la toma de decisiones de sus directivos.

Para ello se abordan, en primer lugar, los *factores clave* que la empresa ha de analizar en este contexto, su tipología, y las ventajas de estos factores como punto de partida en el diseño del Cuadro de indicadores de gestión, relacionando los mismos con los objetivos empresariales a través de la *Cadena de valor* de la empresa.

Por otra parte, se analizan los conceptos básicos y las formas de clasificar los *indicadores de gestión*, y las características que un sistema de indicadores de gestión ha de reunir para cumplir eficazmente sus cometidos; también se aborda la forma de configurar los *Cuadros de mando* y los tipos de indicadores que se han de tener en cuenta en las distintas áreas de la empresa, para llegar a la elaboración de un verdadero *Cuadro de mando integral*.

Se recogen asimismo en el Documento los aspectos relativos al *Benchmarking de indicadores*, como una importante herramienta para la gestión empresarial, de cara a evaluar y controlar adecuadamente el nivel de competitividad de cada empresa; se describen así los distintos tipos de benchmarking, fundamentalmente el benchmarking de *procesos* y el benchmarking de *resultados*, mostrándose además, en un anexo, dos ejemplos reales de benchmarking en la industria del automóvil, referidos a empresas japonesas norteamericanas, y europeas.

En la parte final del Documento se recogen además, en sendos anexos, una batería muy amplia de ejemplos de *indicadores*, clasificados tanto por *áreas funcionales*, como por *factores clave*, así como algunos ejemplos concretos y prácticos de *Cuadros de mando*.

2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. LOS NUEVOS ENTORNOS COMPETITIVOS
 - 1.1. Características del nuevo entorno competitivo
 - 1.2. La adaptación de la empresa a los nuevos entornos
 - 1.3. La información de gestión en los nuevos entornos
2. INDICADORES DE GESTIÓN Y ESTRATEGIA DE EMPRESA
 - 2.1. Los Factores Clave como enlace entre la estrategia y los indicadores de gestión
 - 2.2. Los objetivos de la empresa como enlace entre los Factores Clave y los indicadores de gestión
 - 2.3. Tratamiento y establecimiento de los Factores Clave y de los objetivos a través de la Cadena de Valor de la empresa
3. LOS INDICADORES DE GESTIÓN
 - 3.1. Concepto de Indicador de gestión
 - 3.2. Clasificación de los indicadores de gestión
4. EL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN. LOS CUADROS DE MANDO

- 3.1. Concepto y características del cuadro de mando
- 3.2. Información y cuadros de mando
- 3.3. Características de un sistema de indicadores de control
- 3.4. Diseño de cuadros de mando
- 3.5. Tipos de sistemas de indicadores

5. EL BENCHMARKING DE INDICADORES

- 5.1. Concepto de benchmarking
- 5.2. Tipos de benchmarking

ANEXO 1: Ejemplos de indicadores por áreas funcionales

ANEXO 2: Ejemplos de indicadores por factores clave

ANEXO 3: Ejemplos de cuadros de mando

ANEXO 4: Ejemplos de cuadros de *benchmarking* comparativo