



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN



AUTOR: IGNACIO ROMÁN RANGEL

LILIA ALEJANDRA GUTIÉRREZ PEÑALOZA

Control de Gestión		Clave:	1458
Plan:	2005	Créditos:	8
Licenciatura:	Contaduría	Semestre:	4
Área:	Costos y Presupuestos	Hrs. asesoría:	2
Requisitos:	Costos I	Hrs. por semana:	4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (x)	Optativa ()	

Objetivo general de la asignatura

Al finalizar el curso, el alumno estará capacitado para diseñar e implementar un sistema de control de gestión.

Temario oficial (horas sugeridas 64 hrs.)

1. Generalidades (4hrs.)
2. Tipos de organizaciones (4hrs.)
3. Análisis e integración de objetivos vs. operación (8hrs.)
4. Determinación de estándares por actividad o por área (8hrs.)
5. Implantación del sistema de información para la toma de decisiones (8hrs.)
6. Establecimiento de mecanismos de control (12hrs.)
7. Aplicación de manuales (12hrs.)
8. Toma de decisiones (8hrs.)



Introducción

La competencia y el entorno cambiante han obligado a las organizaciones a mantenerse a la vanguardia de los cambios económicos, del entorno y, sobre todo, los gustos de los consumidores. El establecimiento de un sistema de control que proporcione información relevante, para regular todos estos cambios es prioridad de las organizaciones que pretenden mantenerse al frente. Estos sistemas de control permiten a la organización implementar la estrategia y gestionar las tareas que se realizan para el logro de los objetivos; estableciendo de manera coordinada, indicadores en los factores clave del negocio (factores críticos de éxito) para la buena marcha, posicionamiento y sustentabilidad de la organización.

Los sistemas de control de gestión han pasado de ser una vanidad, a ser un ejercicio necesario para el posicionamiento competitivo de las empresas. Con el paso del tiempo, los cambios económicos, la globalización y el entorno competitivo exigen a las organizaciones el uso racional de los recursos tratando de evitar, a toda costa, equivocaciones que las orillen al abandono de sus estrategias y, por ende, al abandono del mercado.

En el siguiente material proponemos los elementos necesarios para la implementación de un sistema de control de gestión y lo clasificamos en ocho temas que a continuación se detallan de manera general para el conocimiento del lector:

Tema 1. Generalidades. Trataremos los conceptos básicos que se deben considerar en el planteamiento del sistema de control de gestión, tales como actividades, tareas, presupuestos, gestión, sistema, así como la relación que existe entre el proceso administrativo y el control de gestión.

Tema 2. Tipos de organizaciones. Se tratarán las organizaciones productoras, de servicios, comercializadoras, así como las empresas con fines y sin fines de lucro. Se establecerá la diferencia que hay entre la implementación de un



sistema de control de gestión en las distintas organizaciones, así como los fines que se persiguen en cada una de ellas.

Tema 3. Análisis e integración de objetivos vs. operación. Se tratarán las herramientas necesarias para la planeación estratégica, así como las diferencias entre la planeación a corto y largo plazo. Ejemplificaremos la formulación y consecución de objetivos.

Tema 4. Determinación de estándares por actividad o por área. En esta parte daremos a conocer qué son los factores de éxito en las organizaciones para implementar y desarrollar los indicadores de gestión.

Tema 5. Implantación del sistema de información para la toma de decisiones. En este capítulo destacaremos la importancia y formulación del sistema de información o *reporting* para las distintas áreas operativas y estratégicas de la organización.

Tema 6. Establecimiento de mecanismos de control. Abordaremos la importancia de la relación que mantienen las distintas herramientas de control financiero y operativo en el sistema de control de gestión, ejemplificando la determinación de desviaciones obtenidas entre la comparación de las proyecciones y los resultados reales.

Tema 7. Aplicación de manuales. Evaluaremos la importancia que tiene la formulación e implementación de los manuales de procedimiento y organizacionales en el sistema de control de gestión.

Tema 8. Toma de decisiones. Finalmente, con la información obtenida, mediante las herramientas de gestión, se evaluarán las desviaciones para la formulación de nuevas estrategias a seguir.



TEMA 1. GENERALIDADES

Objetivo particular

- Conocer los conceptos básicos que integran la formulación del sistema de control de gestión.
- Identificar las diferencias entre un sistema de control de gestión y un sistema de gestión estratégica.
- Conocer los elementos de un sistema de control formal.
- Identificar los factores que influyen en la formulación del sistema de control de gestión.

Temario detallado

- 1.1 Control
- 1.2 Gestión
- 1.3 Sistema
- 1.4 Proceso administrativo
- 1.5 Presupuesto
- 1.6 Tarea
- 1.7 Actividad

Introducción

Para el diseño e implementación de un sistema de gestión, se requiere que la organización conozca y evalúe la importancia que tiene identificar las actividades y tareas que realiza para la consecución de sus objetivos. Todo sistema de control requiere que las organizaciones tengan pleno conocimiento de las acciones que realizan, así como las causas y efectos que dan origen al consumo de sus recursos. En el desarrollo de esta unidad, trataremos los conceptos básicos que deben conocer las empresas: los factores internos y externos que pueden influir en la formulación del sistema de control de gestión, las diferencias existentes entre el control de gestión y la gestión estratégica, finalmente, las etapas de control que deben implementarse y mejorarse para el desarrollo de un sistema de información integral.



1.1. Control

Es el proceso de establecer normas, recibir retroalimentación sobre el desempeño real y emprender correcciones siempre que el desempeño real se desvíe de forma significativa respecto del desempeño planeado. Los presupuestos se pueden emplear para comparar los resultados reales con los planeados y reorientar las operaciones a su curso si es necesario. Un sistema de control debe contar con por lo menos cuatro elementos:

- Detector
- Ejecutor
- Evaluador
- Red de comunicaciones

Detector: indicador que mide lo que está ocurriendo en cada momento en el proceso que está siendo controlado.

Evaluador: indicador que determina la importancia de lo que está ocurriendo en cada momento, comparándolo con algunos estándares o expectativas de lo que debería ocurrir.

Ejecutor: instrumento que altera el comportamiento si el evaluador indica lo que necesita ser alterando.

Red de comunicaciones: instrumento que transmite información entre el detector y el evaluador, también entre el evaluador y el ejecutor.

El **control** también lo podemos definir como “aquella situación en que se dispone de conocimientos ciertos y reales de lo que está pasando en la empresa tanto internamente como en su entorno y permite planificar en cierta manera lo que pasará en el futuro”.¹

De esta manera, las organizaciones deben diseñar e implementar un sistema que controle su situación interna y la de su entorno. Algunas de las causas por las que la organización se encuentra obligada a contar con un sistema de control son:

¹ Luís Muñiz, *Cómo implantar un sistema de control de gestión en la práctica*, p. 29.



- a) La empresa se encuentra en crecimiento o expansión.
- b) El desarrollo tecnológico.
- c) La competencia.
- d) El entorno cambiante.
- e) Los hábitos de consumo.

Asimismo, los sistemas de control podemos clasificarlos como “**sistema de control de operaciones** que se refiere al proceso por el cual se asegura que todas las tareas específicas se desarrollan con eficiencia y eficacia”². “Los **sistemas de control de gestión** son un instrumento administrativo creado y apoyado por la dirección de la empresa, le permiten obtener informaciones necesarias, fiables y oportunas para la toma de decisiones tanto operativas como estratégicas”³. El control de gestión permite a la empresa el aprovechamiento de los recursos al máximo y es una fuente de información que entre otras cosas permite:

- ✓ Reducir riesgos y contingencias.
- ✓ Establecer objetivos y responsables.
- ✓ Verificar el cumplimiento de los objetivos.
- ✓ Anticipar el futuro a largo plazo (planificación estratégica).
- ✓ Adaptar a la empresa en función de los resultados.
- ✓ Adaptar los objetivos y la planificación estratégica.

El proceso de planificación estratégica y control se ilustran en la figura 1.1.



Figura 1.1. Planeación estratégica y control

² Anthony Robert N. y Vijay Govindarajan, *Sistemas de Control de Gestión*, p. 10. X

³ Luís Muñiz, *op.cit.*, p. 30.



Al control de gestión lo podemos jerarquizar de acuerdo al nivel y orden en que se lleve a cabo; comenzando por un nivel **mínimo** que debe tener la organización para estar informado de la situación actual, un control **presupuestario** que fortalece a la organización en el corto plazo y finalizando con un control **integrado** de gestión que la beneficiará en el largo plazo. A continuación se detallan algunas características de los niveles de control mencionados.

El **nivel mínimo de control** es un proceso previo a la implementación de objetivos y sus características principales son:

- ✓ Análisis del día a día de la organización.
- ✓ Posición de empresa dentro de la industria.
- ✓ Establecimiento de controles internos.
- ✓ Reportes comparables (estado de situación financiera, estado de resultados).

En el segundo nivel (control presupuestario y provisiones) se asignan responsabilidad y objetivos con valores económicos para cada área de la organización en forma de presupuesto. Las características de este nivel de control son:

- ♦ Planificación a corto y mediano plazo.
- ♦ Análisis y corrección de desviaciones obtenidas entre lo previsto y lo real.
- ♦ Redefinir objetivos y responsables en función de los resultados obtenidos.
- ♦ Definición óptima de la estructura de la organización.
- ♦ Elaboración de informes de control de gestión para comprarlos de manera periódica.
- ♦ Confección del plan financiero anual.

Finalmente, una vez dominados los dos niveles anteriores, se procede al diseño e implementación de un sistema de control integrado de gestión con la finalidad de anticipar eventos a futuro mediante el análisis y evaluación de las estrategias a futuro de la organización.



En este nivel, se consigue **planificar a largo plazo**. Sus características principales son:

- ✓ Anticipar los resultados de la planificación estratégica minimizando riesgos, contingencias y amenazas.
- ✓ Considerar las posibles crisis que pueda tener la organización.
- ✓ Gestionar objetivos y responsabilidades establecidos en la planeación estratégica.
- ✓ Evaluar la dimensión y estructura organizativa según los resultados obtenidos.
- ✓ Adaptar la estrategia a corto y largo plazo según resultados.
- ✓ Elaboración de plan estratégico que incluya objetivos y planes por departamento.
- ✓ Elaborar un plan financiero a tres años por lo menos.

En la figura 1.2. se muestra la estructura de sistema de control de gestión financiero a corto plazo basado en el control.



Figura 1.2. Sistema de control de gestión

En la siguiente figura se muestra la estructura del sistema de gestión estratégico a largo plazo.

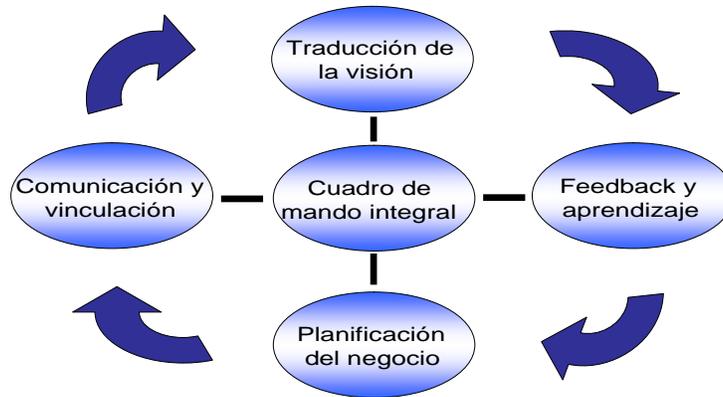


Figura 1.3. Sistema de gestión estratégica

Como podemos observar, en la medida que la organización desee controlar el uso de recursos, deberá ir avanzando en la mejora de su sistema de control.

Cabe mencionar que una parte fundamental del proceso de control de operaciones son las transacciones, lo cual implica que las tareas se desarrollen según las normas establecidas en el proceso de control de gestión. Algunas de las diferencias entre el control de operaciones y el control de gestión las mencionamos en el cuadro 1.1. que a continuación aparece:

Control de operaciones	Control de gestión
La mayoría de los métodos establecidos son científicos.	No se limita a alguna ciencia.
Se reduce a ecuaciones.	Depende del comportamiento de los directivos.
No todas las personas están implicadas.	Los directivos interactúan con todos los miembros de la organización.
Se centra en tareas específicas.	Se centra en unidades de la organización.
Se refiere a tareas específicas.	Cuenta con una definición amplia de las actividades.

Cuadro 1.1. Diferencias entre el control de operaciones y control de gestión

Es importante mencionar que el **sistema de control de gestión** ayuda a los directivos a encaminar a la organización hacia el cumplimiento de sus objetivos estratégicos; esto es, **la implantación estratégica**.



Para la implementación de un sistema de gestión se debe, en primera instancia, orientar la organización hacia una cultura de control para posteriormente identificar, desarrollar y mejorar los componentes del sistema que proporcionen bases sólidas para la toma de decisiones. El sistema de control de gestión debe permitir a los administradores conocer la aplicación de los recursos (humanos, técnicos, productivos, comerciales, etc.) que se han puesto en manos de los individuos, áreas o procesos responsables.

1.2. Gestión

Es el empleo óptimo de los recursos mediante la planificación y control para conseguir un beneficio. El objetivo de toda organización es obtener beneficios satisfactorios; ésta se conforma por personas en distintas jerarquías que se determinan en función a la complejidad de la organización. Los directivos supervisan a las personas de sus respectivas unidades. El director general establece las estrategias para alcanzar sus metas. Los directores de unidades de negocios establecen estrategias adicionales para conseguir los objetivos. El proceso de control de gestión es el proceso mediante el cual los directivos de todos los niveles aseguran que las personas a las que supervisan implantan sus estrategias formuladas.

Sistema de control formal

Los sistemas de control formal los podemos clasificar de dos formas:

- a) Control de gestión.
- b) Normas.

Las **normas** son instrucciones formales, generales, descripciones de trabajo, procedimientos, manuales y principios. Las normas en una organización pueden variar según las circunstancias, pero la mayoría permanecen vigentes. Algunas de las normas sirven como guías de actuación para las personas, procurando que las acciones siempre sean, sin faltar, para ellas, exceptuando algunos eventos que a conciencia y razón de los individuos sea mejor no aplicarlas. En el cuadro 1.2. se exponen algunos tipos de normas.



NORMA	MEDIOS DE CONTROL
Controles físicos	Guardias Cerraduras Cámaras de circuito cerrado
Manuales	Instrucciones formales Establecimiento de normas en un manual Actualización y coherencia de normas
Sistemas de seguridad	Garantía para el procesamiento de información. Prevención de fraudes

Cuadro 1.2. Tipos de normas

El **proceso de control** de gestión formal se detalla en la figura 1.4., en el cual, todos los objetivos y estrategias se formalizan en un plan estratégico, que a su vez se plasman en un presupuesto centrado en los ingresos y gastos de los centros de responsabilidad individuales que realizan las operaciones. Una vez realizadas estas operaciones, se comparan con lo presupuestado en donde los resultados positivos son premiados y los resultados negativos son analizados para llevar a cabo las correcciones y adecuaciones pertinentes.

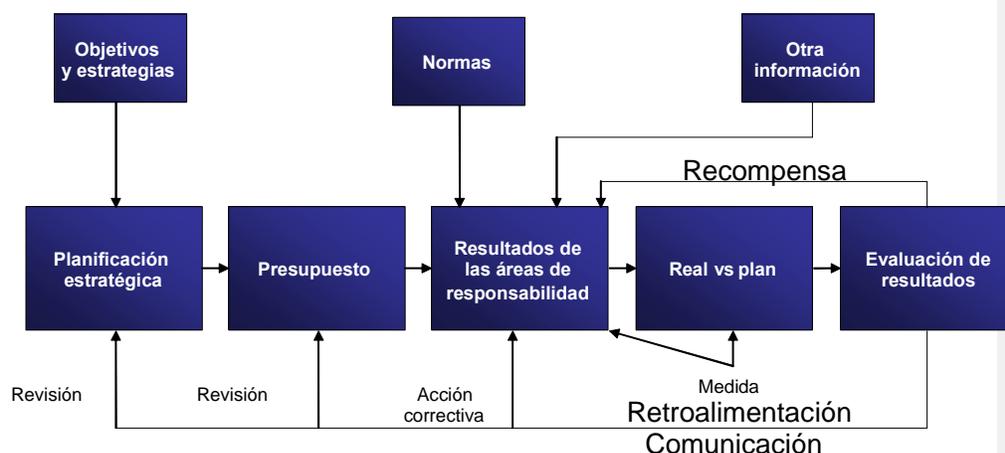


Figura 1.4. Proceso de control formal



Dentro del proceso de control formal existen factores internos y externos que influyen en el control de gestión; en el cuadro 1.3. mencionamos algunos factores determinantes.

Internos	Externos
Organización, estructura u organigrama.	Mercado, globalización.
Estilo de la dirección	Competencia
Forma de establecer la estrategia	Hábitos de consumo
Estructura de los sistemas de información	Leyes, reglamentos, códigos
Capital intelectual	Tecnología
Sistema de retribución	Exigencias de los clientes

Cuadro 1.3. Factores internos y externos que influyen sobre el control de gestión

Los **sistemas de control de gestión** formal deben cumplir con **requisitos** mínimos para que sean eficaces y cumplan con los objetivos establecidos en el plan estratégico, entre ellos podemos mencionar:

- Proporcionar información relacionada al tipo de control de la organización.
- Proporcionar información relevante para prevenir acontecimientos futuros.
- Controlar el curso de las acciones para el cumplimiento de los objetivos y los resultados obtenidos.
- Proporcionar información fiable para la toma de decisiones.
- Medir los recursos y dirigirlos a la consecución de los objetivos.
- Motivar al personal que ejecuta las acciones para el logro de los objetivos.
- Proporcionar información entendible para todos los miembros de la organización.
- Servir como herramienta de control de gestión global para la organización.



Por lo anterior, podemos deducir que los **objetivos del control de gestión** son:

- ✓ Controlar la evolución económica e indicadores de la empresa.
- ✓ Establecer responsabilidades en función a los objetivos.
- ✓ Formular sistemas de control a corto plazo mediante el *reporting* de gestión.
- ✓ Elaborar y evaluar la planificación estratégica de la organización.
- ✓ Racionalizar medir la estructura jerárquica y funcional de la empresa.
- ✓ Optimizar la retroinformación y comunicación de la organización.
- ✓ Medir las acciones efectuadas por los diferentes responsables.
- ✓ Desarrollar el *reporting* de gestión para de los aspectos clave del negocio.

En **conclusión**, gestión se puede interpretar como la dirección de las acciones que contribuyan a tomar decisiones orientadas a alcanzar los objetivos trazados, medir los resultados obtenidos y realizar acciones hacia la mejora permanente del sistema.

1.3. Sistema

Es una forma repetitiva de llevar a cabo una actividad o conjunto de actividades.

En ocasiones, las decisiones administrativas son poco sistémicas; esto significa que los directivos en ocasiones deben tomar decisiones en función a su criterio y no a normas preestablecidas, lo que requiere que tengas ciertas habilidades para llevar a cabo las acciones.

La relación que existe entre el control de gestión y un sistema de control de gestión consiste, primordialmente, en que la organización acepte la existencia y necesidad de tener un control de gestión empresarial para poder implementar las herramientas y componentes del sistema de control de gestión, que ofrezcan resultados comparables, que puedan ser analizables y sean fuente sustentable para el sistema de información o *reporting* de la organización.



1.4. Proceso administrativo

En el control de gestión encontramos la planificación, en donde la dirección decide lo que la organización deberá hacer y el control en donde se comparan los resultados reales con los planes. Mientras que la planificación tiene una gran importancia en la planificación estratégica, el proceso de control es más importante para el control de las operaciones; ambos, tienen una importancia relevante en el control de gestión. Las fases del proceso administrativo en el control de gestión se mencionan y estructuran en el siguiente orden:

FASE	OBJETIVO
Planificación	Planear las actividades y tareas que la organización debería hacer.
Coordinar	Regular todas las actividades que realiza la organización en cada una de sus áreas.
Comunicar	Establecer los medios de comunicación de la información en la organización.
Evaluar	Analizar el impacto de la información en las distintas áreas de la organización.
Decidir	Tomar acciones en función a la información obtenida en el proceso de gestión.
Influencia	Generar y motivar el cambio en las acciones y comportamientos de los miembros de la organización.

Cuadro 1.4. Fases del proceso administrativo

1.5. Presupuesto

Los presupuestos normalmente se elaboran en las diversas áreas de la organización como departamentos, plantas, divisiones etc; y en actividades como ventas, producción, investigación, con el propósito de apoyar con un plan financiero ofreciendo las siguientes ventajas:

- a) Obliga a planear.
- b) Informa de los recursos que se pueden emplear para la toma de decisiones.
- c) Apoya en el uso de recursos al establecer un benchmarking.
- d) Mejora la comunicación y coordinación.



El presupuesto obliga a la administración a planear, anticipar problemas y desarrollar políticas futuras. Las relaciones entre el presupuesto y el proceso administrativo se detallan en el cuadro 1.5. que a continuación se presenta:

FASE	OBJETIVO DEL PRESUPUESTO
<p>Previsión: (conocer con anticipación lo necesario). Preparar anticipadamente para atender a tiempo las necesidades.</p>	<p>Contar con todo lo conveniente para la planeación, elaboración y ejecución del presupuesto.</p>
<p>Planeación: (¿qué y cómo se va hacer? Camino a seguir, con unificación y sistematización de actividades, de acuerdo con sus objetivos.</p>	<p>Planificación unificada y sistematizada de las posibles acciones, en concordancia con los objetivos del presupuesto.</p>
<p>Organización: (¿quién lo hará?). Estructuración técnica entre las funciones, los niveles y las actividades de los elementos humanos y materiales de la empresa.</p>	<p>Que exista una adecuada, precisa y funcional estructura y desarrollo de la entidad, para llevar a efecto el presupuesto.</p>
<p>Coordinación o Integración (hacer las cosas en orden). Desarrollo y mantenimiento armonioso de las actividades.</p>	<p>Compaginación estrecha y coordinada de todas y cada una de las secciones, para que cumplan con todos los objetivos presupuestales.</p>
<p>Dirección (guiar para que se haga). Función ejecutiva para guiar e inspeccionar las tareas.</p>	<p>Ayuda enormemente en las políticas a seguir, toma de decisiones, visión de conjunto, así como auxilio correcto con buenas bases, para conducir y guiar las tareas.</p>
<p>Control (ver que se realice). Medidas para apreciar si los objetivos y planes se están cumpliendo.</p>	<p>Comparación a tiempo de lo presupuestado y los resultados habidos, dando lugar a diferencias analizables para su oportuna corrección.</p>

Cuadro 1.5. Relación del presupuesto y el presupuesto administrativo



En el cuadro 1.6. se mencionan algunos de los requisitos mínimos para la elaboración de un buen presupuesto; así como en la figura 1.5. la clasificación de los mismos.

REQUISITOS	CONOCIMIENTO Y CONTROL
Conocimiento de la empresa.	Sus objetivos, organización, necesidades, y profundidad, su contenido y forma varían de una entidad a otra.
Exposición del plan o política.	Manuales e instructivos, conocimiento del criterios, unificación, forma de manejo, objetivos.
Coordinación para la ejecución del plan o de la política.	Sincronización de las actividades a través del director, responsable, según calendario.
Fijación del periodo presupuestal.	Según la naturaleza de la empresa o del renglón.
Dirección y vigilancia.	Supervisión, análisis y estudio de las desviaciones o variaciones.
Respaldo directivo.	Buen presupuesto.

Cuadro 1.6. Requisitos para un buen presupuesto

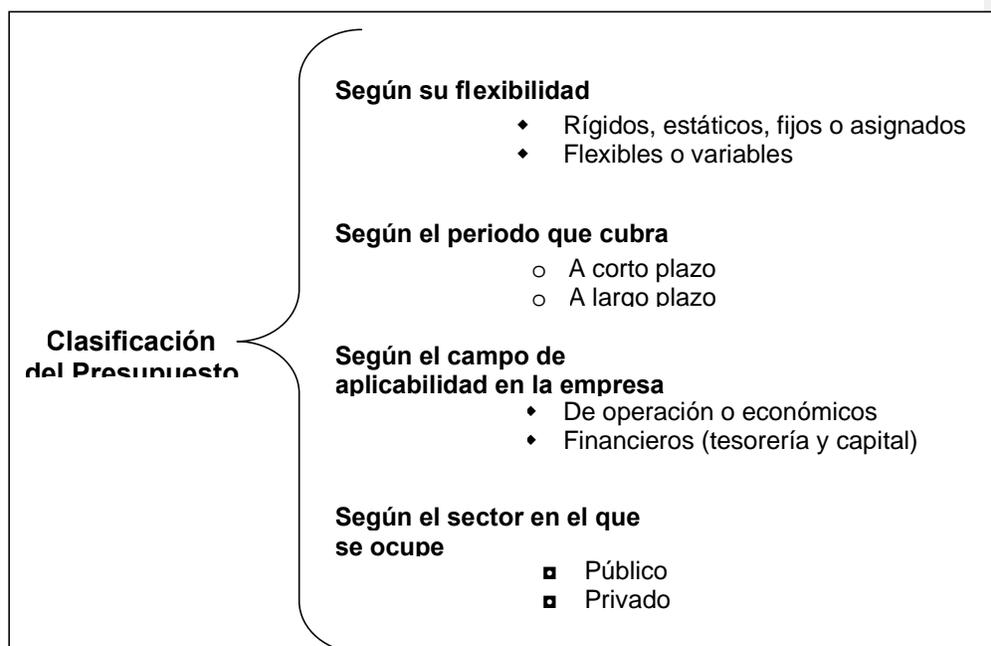


Figura 1.5. Clasificación de los presupuestos



Los **presupuestos flexibles o variables** se elaboran para diferentes niveles de actividad y son adaptables a cualquier circunstancia. Muestran los ingresos costos y gastos al tamaño de operaciones manufactureras o de comercio. Pueden ser a corto plazo (un año) o a largo plazo (más de un año).

Los presupuestos **de operación o económicos** incluyen el presupuesto de todas las actividades para el periodo siguiente como son:

- Estado de pérdidas y ganancias proyectado
- Ventas
- Producción
- Compras
- Uso de materiales
- Mano de obra
- Gastos operacionales

Los presupuestos **Financieros** incluyen el estado de posición financiera y lo clasificamos como:

- **Presupuesto de tesorería (de caja o efectivo)** en el que se realizan las estimaciones de fondos disponibles en caja, bancos y valores. Consolida la entrada y salida de fondos, se formula por periodos cortos y programa las necesidades de fondos líquidos.
- **Presupuesto de erogaciones capitalizables** que controla las diferentes inversiones en activos fijos: terrenos, maquinaria, edificios, etc. Evalúa posibles alternativas de inversión, da a conocer los fondos requeridos y la disponibilidad. Este presupuesto incluye los efectos inflacionarios.

Finalmente, el presupuestos **público** cuantifica los recursos que requiere la operación normal, la inversión, el servicio de la deuda pública de los organismos y las entidades oficiales y los **privados** que son utilizados en empresas como base de planificación de las actividades empresariales.



Para la **elaboración e implementación** del presupuesto es necesario tomar en cuenta algunos aspectos, tales como:

- a) Medios mecánicos. Diseño de fórmulas y cédulas para recolectar la información así como los medios técnicos para las operaciones.
- b) Técnicas de elaboración. Conjunto de procedimientos utilizados para el desarrollo de la actividad (experiencia o investigación).
- c) Principios que lo sustenten. Son guías específicas o moderadores de criterios del encargado del presupuesto.

Considerando estos aspectos, también debe seguirse una metodología para su elaboración, la cual consiste en:

- Concienciar a nivel operativo y administrativo.
- Cuantificar los objetivos trazados por la dirección.
- Optar por una alternativa, evaluar sus efectos y su aceptación.
- Planear en función al potencial productivo, comercial y financiero de la empresa.
- Establecer normas que no sean camisas de fuerza ni demasiado flexibles.
- Comprometer a los miembros de la organización en la elaboración y seguimiento del presupuesto.

Los presupuestos requieren de un riguroso **análisis de las características** de la empresa entre las que se pueden mencionar:

- **Situación financiera:** el endeudamiento, la liquidez, los títulos de propiedad y los índices de lucratividad, repercuten en la captación de capitales y créditos. Supervivencia o crecimiento.
- **Eficiencia y productividad:** la eficiencia es la acción puesta en práctica para minimizar el tiempo invertido entre la adquisición de insumos y la comercialización de los productos. La productividad es la expresión de las horas hombre y las horas máquina.
- **Actualización tecnológica:** modernización industrial.
- **Políticas Generales:** normas, controles, procedimientos.



También, incluyen una **evaluación del entorno** en el que se consideran oportunidades, amenazas, fortalezas y debilidades tomando en cuenta factores controlables y no controlables como los que se ejemplifican en el cuadro 1.7.

CONTROLABLES	NO CONTROLABLES
Objetivos	Gustos del consumidor
Estrategias competitivas	Disposiciones gubernamentales
Políticas generales	Inflación y devaluación
Proyectos de inversión	Tasas de interés
Calidad del producto	Estabilidad política
Canales de distribución	Ingreso per cápita del consumidor
Campañas promocionales	Acciones de la competencia
Sistemas de producción	Tendencias demográficas

Cuadro 1.7 Factores controlables y no controlables

Una vez elaborado todo este análisis procede la organización del trabajo presupuestal que consiste básicamente en:

- Definir las actividades y tareas a desarrollar.
- Establecer normas aplicables al flujo de la información.
- Desarrollar una secuencia a seguir.
- Coordinar los trabajos a realizar.

Las **etapas de la preparación del presupuesto** son:

- Preiniciación.
- Elaboración del presupuesto.
- Ejecución.
- Control.
- Evaluación.

Dentro de los presupuestos encontramos que el **presupuesto de ventas** está formado por los presupuestos de ventas y otros ingresos; representa el primer paso para la implementación del periodo presupuestal.



En la actualidad, se han encontrado diversos procedimientos que sirven para prever, casi en forma acertada, las ventas, obtenidas por la experiencia lograda a través de los años, por la aplicación de las técnicas de administración científica, así como técnicas de ayuda como lote económico. Algunos de los **factores** que determinan el presupuesto de ventas son:

FACTORES ESPECÍFICOS DE VENTA.	FACTORES DE FUERZAS ECONÓMICAS GENERALES.	FACTORES DE INFLUENCIAS ADMINISTRATIVAS.
a. Ajuste.	a. Índices de fuerzas económicas.	a. Decisiones de los dirigentes.
b. Cambio.	b. Instituciones bancarias.	b. Nuevas políticas de carácter interno.
c. Corrientes de crecimiento.	c. Dependencias gubernamentales.	

El presupuesto de **compra de materiales** representa la elaboración del presupuesto de unidades, el presupuesto de **costo de distribución** que comprende las operaciones habidas desde el almacén de artículos terminados hasta ponerlo en manos del cliente como gastos directos de venta, gastos de oficinas de ventas, gastos de reparto, etc.

El presupuesto de **gastos de administración** comprende las actividades que se derivan de la funciones directivas y diversas de la empresa, el presupuesto de **impuestos** toma como base las proyecciones de las ventas y los costos, el presupuesto de **aplicación de la utilidades** toma como base las proyecciones de todos los presupuestos, el presupuesto de **costo de producción de lo vendido** toma como base los saldos iniciales y finales presupuestados, el presupuesto financiero que comprende el presupuesto de caja, origen y aplicación de recursos (ingresos y pagos).



1.6. Tarea

Es el conjunto de acciones encabezadas por una o varias personas para conformar una actividad. Las tareas también son funciones específicas que se asignan a un responsable con el fin de lograr un objetivo determinado. El proceso de control de gestión en las tareas tiene algunos beneficios entre los que podemos destacar:

- ✓ Evita duplicidad de tareas.
- ✓ Permite identificar al responsable.
- ✓ Evalúa el nivel de especialización.
- ✓ Permite reducir costos mediante el diseño de nuevas formas de ejecutar la tarea.
- ✓ Permite evaluar el desempeño del ejecutor de la tarea.
- ✓ Permite visualizar de manera disgregada cada una de la acciones ejecutas.

Es importante mencionar que el análisis de tareas permite a los administradores tener un claro detalle de las actividades que se realizan, logrando con ello evitar a toda costa que se realicen de manera repetitiva; también, permite identificar al responsable o ejecutor de la tarea, así como las habilidades y aptitudes que lo caracterizan. Una vez que se tiene pleno conocimiento de las tareas, debe observarse el efecto que tienen cada una de ella como parte de un proceso; esto es, todas las tareas forman actividades que a su vez integran procesos y debe ser medidas y evaluadas como tal.

Uno de los objetivos primordiales del control de gestión es precisamente el análisis, evaluación, control y mejoramiento de tareas, actividades y procesos de la organización, así como del desempeño, eficiencia y eficacia de quines las integran ejecutan.

La organización debe iniciar su proceso de control mediante el análisis y establecimiento de tareas e ir incrementándolo progresivamente hasta implementar un control integral que le permita visualizar a la organización en su conjunto. Debemos considerar que a pesar de que de análisis de tareas permite identificar cada una de las acciones que se ejecutan, así como a los



miembros que las desempeñan, es preciso evaluar los resultados que se obtienen de forma integrada; esto, con el fin de gestionar y alinear todas las acciones emprendidas con los objetivos generales de la organización; promoviendo a su vez, el trabajo en equipo.

Como se puede observar, las tareas son pequeñas unidades de trabajo que al articularse forman procesos generadores de valor para los clientes de la organización; por tal motivo, ninguna actividad o proceso se puede desarrollar de manera eficiente si no se confecciona de manera coordinada y precisa la ejecución de las tareas.

1.7. Actividad

Es un conjunto de tareas necesarias para la obtención de un resultado. “Es una unidad básica de trabajo realizado en una organización”⁴. También se puede definir como el cúmulo de acciones para la planeación, control y toma de decisiones administrativas.

La actividad es un grupo de tareas específicas encomendadas a una persona o grupo de personas; éstas desempeñan un papel importante para los objetos de costos y son elementos esenciales en una administración basada en actividades como se ha mencionado en el curso de Costos II:

- Las actividades pueden visualizarse, ya que es lo que la empresa hace; o bien, las acciones o tareas que ejecuta para lograr un objetivo.
- Las actividades consumen recursos.
- Las actividades son fáciles de entender para la mayoría de las personas.,
- Las actividades enlazan planeación y control e integran medidas de actuación financieras y no financieras.

Cabe mencionar que los recursos son los elementos esenciales que permiten el desempeño de las actividades. Cuando las organizaciones invierten o gastan dinero en recursos, adquiere la habilidad o capacidad para realizar actividades

⁴ Don R. Hansen, *Administración de costos, contabilidad y control*, p 35.



(capacidad de la actividad). De la misma forma, un grupo de tareas forman una actividad, un grupo de actividades forman un proceso y un sistema de procesos forman una organización. Como proceso podemos entender un conjunto de actividades que se relacionan entre sí y que consumen recursos para obtener un resultado.

En el desarrollo del tema 1 observamos algunos conceptos básicos que son de gran interés para el proceso de control de gestión de las organizaciones, pudimos identificar la importancia que tiene la identificación del nivel de control, así como las tareas y actividades que desempeñan cada uno de los miembros en las áreas de la organización. Mencionamos algunos tipos de presupuestos que se desarrollan en la actualidad, los cuales se explicarán detalladamente en temas posteriores, identificando las ventajas y limitaciones que tienen dentro del control de gestión.

Bibliografía del tema 1

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª edición, México, Mc Graw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo Utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ Padilla, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280. pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, Mc Graw Hill, 2001, 709 pp.



Actividades de aprendizaje

- A.1.1** Elabora un listado de actividades y tareas que se realizan en el área de marketing de una organización.
- A.1.2** Elabora un cuadro en el que se mencionen algunas diferencias entre el control de gestión y la gestión estratégica.
- A.1.3** Elabora un listado de factores internos y externos que afecten o limiten la implementación del control de gestión en la organización.

Cuestionario de autoevaluación

1. Menciona los elementos que componen un sistema de control.
2. Define el concepto de control.
3. Clasifica y define los sistemas de control.
4. Define los diferentes niveles de control.
5. Menciona las diferencias que existen entre el control de operaciones y el control de gestión.
6. Define el concepto de gestión.
7. Menciona los factores internos y externos que influyen en la formulación del sistema de control de gestión.
8. Menciona los objetivos principales del control de gestión.
9. ¿Qué relación existe entre control de gestión y un sistema de control de gestión?
10. ¿Cuáles son los requisitos mínimos para la elaboración de un presupuesto?
11. ¿En qué consiste la organización del trabajo presupuestal?
12. Menciona con tus propias palabras la relación que existe entre control y control de gestión.
13. Menciona con tus propias palabras la relación que existe entre planificación y control de gestión.



Examen de autoevaluación

1. Se define como “aquella situación en que se dispone de conocimientos ciertos y reales de lo que está pasando en la empresa, tanto internamente como en su entorno y permite planificar en cierta manera lo que pasará en el futuro”:
 - a) tarea.
 - b) gestión.
 - c) control.
 - d) proceso administrativo.

2. Permite a la empresa el aprovechamiento de los recursos al máximo y es una fuente de información que, entre otras cosas, admite reducir riesgos y contingencias, establecer objetivos y verificar el cumplimiento de los de los objetivos:
 - a) control de operaciones.
 - b) presupuesto.
 - c) nivel mínimo de control.
 - d) sistema de control.

3. Es el proceso mediante el cual los directivos de todos los niveles se aseguran de que las personas a las que supervisan implantan sus estrategias formuladas:
 - a) sistema.
 - b) gestión.
 - c) control de gestión.
 - d) proceso de control.

4. Es el medio por el cual los objetivos y estrategias se formalizan en un plan estratégico que a su vez se plasma en un presupuesto centrado en los ingresos y gastos de los centros de responsabilidad individuales que realizan las operaciones:
 - a) proceso de control.
 - b) proceso administrativo.
 - c) control de gestión.
 - d) control de operaciones.



5. Son factores externos que existen dentro del proceso de control formal:
 - a) capital intelectual y sistema de retribución.
 - b) competencia, tecnología, mercado y globalización.
 - c) depende del comportamiento de los directivos.
 - d) planificación unificada y sistematizada de las posibles acciones en concordancia con los objetivos del presupuesto.

6. Son etapas de la preparación de presupuesto:
 - a) Planeación, organización, integración, dirección y control.
 - b) Preiniciación, elaboración, ejecución, control y evaluación.
 - c) Desarrollo tecnológico, competencia, entorno y hábitos de consumo.
 - d) Detectar, evaluar, ejecutar y comunicación.

7. Procesos en los que se definen las actividades a realizar, se establecen normas aplicables al flujo de información, se desarrolla una secuencia a seguir y se coordinan los trabajos a realizar:
 - a) Control de gestión.
 - b) Proceso administrativo.
 - c) Organización del trabajo presupuestal.
 - d) Sistema de control de gestión.

8. Los presupuestos requieren de un análisis exhaustivo de algunas de las características de la empresa, entre las cuales destacan:
 - a) Situación financiera, eficiencia y productividad, tecnología y políticas.
 - b) Índices de fuerzas económicas, instituciones bancarias, dependencias gubernamentales.
 - c) Planeación, organización, integración, dirección y control.
 - d) Entorno, competencia, control interno y las necesidades.



9. Los presupuestos se clasifican de acuerdo a su flexibilidad en:

- a) Rígidos, estáticos, fijos o asignados y flexibles o variables.
- b) De operación y financieros.
- c) Estándar y estimados.
- d) A corto y mediano plazo.

10. En este presupuesto se incluyen las actividades de ventas, producción, compras, uso de materiales, mano de obra, gastos operacionales entre otras:

- a) Flexible.
- b) Fijo.
- c) De operación.
- d) Financiero.



TEMA 2. TIPOS DE ORGANIZACIONES

Objetivo particular

- Identificar las características principales de las organizaciones gubernamentales.
- Clasificar y distinguir las empresas de servicios.
- Identificar las características que distinguen a las organizaciones comerciales.
- Definir las diferencias entre los sistemas de control de gestión de las empresas productoras y de servicios.

Temario detallado

2.1 Gubernamentales

2.2 Privadas

2.2.1 Servicios

2.2.2 Productoras

2.2.3 Comercializadoras

Introducción

Es importante mencionar que, aunque en el fondo algunas organizaciones parecen iguales, su operación y sus estrategias se implementan de manera diferente. El control de gestión en las organizaciones productoras difiere rotundamente de las de servicio; por tal motivo, es significativo mencionar las características que atañen a cada una de ellas. En el desarrollo de esta unidad trataremos los objetivos específicos que persiguen cada una de las organizaciones, así como algunas características específicas del control de gestión que concierne a cada sector.

Recordemos que el sector de servicios se vuelve cada día más atractivo y es una buena oportunidad para formular e implementar sistemas de gestión que conduzcan a su mejoramiento y enriquecimiento. Las empresas demandan un sistema que les permita controlar, medir y aplicar de manera eficiente los recursos y con ello, poder permanecer en el mercado.



2.1. Gubernamentales

La administración de este tipo de organizaciones está encaminada al cumplimiento de las leyes y normas del gobierno, es conocida comúnmente como administración pública.

Este tipo de organizaciones cumplen con su actividad mediante mandato legal previamente autorizado. Las organizaciones públicas son utilizadas por el estado para la satisfacción de las necesidades públicas mediante bienes y servicios. El control de gestión de las organizaciones gubernamentales se limita al cumplimiento y seguimiento de los presupuestos; sin embargo, en la actualidad se ha venido transformando y optimizando para una mejor marcha de las actividades. Las empresas gubernamentales requieren con urgencia un control de gestión de las operaciones y estrategias debido a la catastrófica situación en la que se encuentran en la actualidad.

Debemos cambiar la mentalidad y pasar de una administración de simple cumplimiento de los presupuestos a una administración y gestión de los recursos utilizados. Al igual que en las empresas privadas, las gubernamentales cuentan con organizaciones lucrativas y no lucrativas.

2.2. Privadas

En este tipo de organizaciones encontramos inversión de capitales privados (particulares). Las empresas privadas pueden ser productoras de servicios comerciales con fines o sin fines de lucro.

El objetivo principal de las empresas **lucrativas** es conseguir beneficios distribuibles para sus miembros. Algunas de las organizaciones lucrativas que podemos mencionar son:

- a) Organizaciones de servicios
- b) Organizaciones productoras
- c) Organizaciones comerciales

En los siguientes puntos (2.1.1., 2.1.2. y 2.1.3) se detallan las características de cada una de estas organizaciones.



La empresa **no lucrativa** se puede definir como aquella que no distribuye ganancias, activos o beneficios a sus miembros, consejeros o directivos; sin embargo, sí retribuye de alguna manera a sus empleados, directivos o consejeros por un servicio prestado. En estas organizaciones los beneficios obtenidos no se distribuyen sino que se emplean para financiar el capital de trabajo. Algunas de las organizaciones que podemos clasificar en este ramo son las entidades religiosas, caritativas o educativas.

El **objetivo primordial de las empresas** es ganar un beneficio satisfactorio; sin embargo, las organizaciones no lucrativas persiguen múltiples objetivos que en ocasiones no son cuantitativos, situación que provoca gran dificultad en la implementación de controles de gestión.

En la práctica, las organizaciones miden su beneficio en el estado de resultados, en el que se interpreta un beneficio satisfactorio, siempre y cuando la utilidad neta sea mayor; situación contraria en las organizaciones no lucrativas que interpretan el beneficio sin obtener utilidades netas superiores; esto significa, que las empresas no lucrativas deben procurar igualar los recursos a los que tienen derecho con los gastos y compromisos obtenidos.

Algunas de las características que identifican a las organizaciones no lucrativas son los fondos del estado de situación financiera; es decir, no tienen compromisos con accionistas, reciben dotaciones de capital en función a los beneficios. Las dotaciones de capital pueden ser de dos tipos: **fijos** y donaciones **financieras**. El capital donado fijo se compone de construcciones, equipos, obras de arte y otros activos fijos para la consecución de sus actividades. Las donaciones financieras son aportaciones asignadas a la organización para la realización de las operaciones corrientes.

Las aportaciones o donaciones obligan a las organizaciones no lucrativas a determinar dos tipos de estados de estados financieros: uno relacionado con las actividades corrientes y otro relacionado con el capital donado.



El sistema de control de gestión en las **organizaciones no lucrativas** está dado en función de la **fijación de precios**, en el que se consideren costos directos e indirectos, así como un margen pequeño de utilidad para el incremento del capital, la **planificación estratégica**, en la que se decide la asignación de los recursos y la elaboración del **presupuesto** en el que se conocen los posibles ingresos y gastos procurando el punto de equilibrio. Cabe señalar que debido a la dificultad que a veces representa cuantificar los costos operativos en la mayoría de las organizaciones no lucrativas, los directivos optan por utilizar completamente el presupuesto asignado.

2.2.1. Servicios

Las **organizaciones de servicio** es aquella que no ofrece un producto terminado tangible. Este tipo de empresas se han convertido en una gran fuerza en las últimas décadas. El control de gestión en las organizaciones de servicio difiere del de las organizaciones de manufactura; un buen ejemplo es que en las empresas de manufactura se pueden almacenar los bienes producidos, para después recuperar los costos invertidos en él; no obstante, en las empresas de servicios, la capacidad no utilizada como el tiempo de un abogado, de un médico o los asientos vacíos de un avión, en cierta manera no se recuperan. Esto provoca que las empresas de servicio procuren reducir la capacidad ociosa y administrar los costos, que en su mayoría son fijos en el corto plazo. Una manera estratégica de actuar para las organizaciones de servicios es la adecuación de su capacidad a la demanda del mercado. La manera de lograr esta adecuación de la capacidad se puede lograr mediante estrategias de marketing, promociones y descuentos; o mediante la programación de temporadas altas y bajas de la demanda.

Los servicios no vendidos pueden tener para la organización efectos significativos que perjudiquen las tasas de los indicadores de control de gestión, del éxito y de costos.

Otra variable entre el control de gestión de la empresa de manufactura y la de servicios es la dificultad para controlar la calidad; esto es, que la empresa de manufactura cuenta con la posibilidad de inspeccionar los bienes producidos,



antes de hacerlos llegar al cliente externo, mientras que la empresa de servicio únicamente puede valorar la calidad hasta el momento de la prestación del servicio. Asimismo, el control de gestión de las empresas industriales y de servicios difieren en la intensidad del trabajo, mientras que las de manufactura procuran la reducción de costos mediante la adquisición de equipos y tecnología, la de servicios incorpora capital intelectual para crecer.

Las organizaciones de servicios las podemos clasificar como:

- a) Servicios profesionales
- b) Servicios financieros
- c) Sanitarias
- d) Comercializadoras

Las organizaciones de **servicios profesionales** cuentan en ocasiones con pocos activos tangibles debido a que su principal activo está en función al conocimiento y capacidad de sus profesionales; esta situación dificulta que sean asentados en un estado de situación financiera y por tanto evaluados en función a la rentabilidad de activos. Otra situación especial que se presenta en este tipo de empresas es que las “salidas” no se pueden medir en términos físicos como kilogramos, litros, unidades, piezas, etc.

El control de gestión de las empresas de servicios profesionales se sustenta en la fijación de precios que en muchas ocasiones suele estar determinada por las horas de trabajo, gastos adicionales, grado profesional, proyecto, etc. Otro sustento para control de gestión es la inversión en personas, ya que, como se mencionó anteriormente, es el principal activo de la organización.

Las operaciones en las empresas de servicios profesionales se pueden gestionar mediante la programación y coordinación de tiempos, proyectos y equipos de trabajo. La evaluación del resultado debe estar en función a diversidad y complejidad de las operaciones.



Las organizaciones de **servicios financieros** comprenden la banca comercial, las instituciones de crédito, aseguradoras y agencias de valores. La unidad de negocios principales para estas organizaciones es el dinero. Las empresas de servicios financieros han traído consigo una revolución tecnológica, así como una gama de controles.

La aplicación de sistemas de control de gestión en las empresas de servicios financieros requiere una serie de adaptaciones derivadas de algunas características especiales, como el hecho de que la mayoría de los activos son monetarios, lo que implica que el cálculo del valor actual de los activos monetarios sea más complicado. De la misma forma, los resultados de los servicios prestados por empresas de servicios financieros no pueden ser evaluados sino hasta después de algún tiempo en el que surta efecto el servicio. Las organizaciones financieras para obtener beneficios se encuentran constantemente en ambientes de riesgo, lo que hace que su gestión sea más enérgica.

Las organizaciones de **servicios sanitarios** comprenden organizaciones médicas, medicina preventiva, hospitales, clínicas, laboratorios clínicos, etc. En la actualidad, las organizaciones sanitarias enfrentan un grave problema debido al gran déficit en el que se encuentran. Dado lo anterior, las organizaciones de servicios sanitarios se han dado a la tarea de gestionar los costos, la calidad y el personal profesional que lo atiende. Los presupuestos también son una herramienta de gran importancia en el proceso de gestión de las organizaciones sanitarias.

Las organizaciones **comercializadoras** adquieren productos terminados para venderlos en las mismas condiciones; algunas adquieren productos y les colocan algún empaque, etiqueta o símbolo que los identifique sin modificar o alterar su aspecto físico. El control de gestión en las organizaciones comerciales se torna más sencillo que el de las de servicio debido a que ofrecen bienes tangibles identificables, medibles y cuantificables. Este tipo de organizaciones cuentan con mayores facilidades y beneficios dentro del control de gestión debido a que no se enfrentan a procesos de extracción o



transformación de materiales. En el punto 2.2.3. también se desarrolla y comenta sobre este tipo de organizaciones.

2.2.2. Productoras

Las organizaciones productoras integran materias primas, mano de obra y cargos indirectos para producir nuevos productos tangibles. Se pueden **clasificar** de dos formas:

- a) **Productoras primarias:** representan todas aquellas organizaciones dedicadas a la extracción y que en sí mantienen contacto directo con las materias primas naturales. Otros ejemplos de estas empresas son las pesqueras, ganaderas, etc.
- b) **Productoras secundarias:** están formadas por las organizaciones que en su mayoría utilizan las materias primas extraídas por las productoras primarias para transformarlas en productos comercializables terminados.

El control de gestión en las organizaciones productoras se torna más sencillo que el de las de servicio, debido a que en su operación cuentan con productos que pueden ser gestionados en su proceso, en su calidad y en su capacidad de satisfacción al cliente; por ejemplo, en una empresa mueblera podemos implantar con facilidad indicadores que nos proporcionen información respecto a la calidad de las materias primas como:

Materias primas devueltas por mala calidad/materias primas totales recibidas
De esta forma, podríamos observar el porcentaje de materias primas que son devueltas a los proveedores respecto del total de los materiales recibidos; esto implica, que podemos gestionar y supervisar los materiales antes de ser procesados y entregados al cliente.

No obstante, en una empresa que presta un servicio como el de llevar correspondencia a domicilio, se tiene que prestar primeramente el servicio para poder gestionar si fue llevado a cabo en tiempo y con la calidad demandada por el cliente.



2.2.3. Comercializadoras

Las empresas comercializadoras se centran básicamente en comprar y vender productos sin efectuar ningún cambio físico significativo. En ocasiones, este tipo de organizaciones adquieren productos y le adicionan alguna característica propia como una envoltura o un empaque, sin afectar el aspecto o condiciones físicas del mismo. Las **organizaciones comerciales** están encaminadas a satisfacer necesidades a consumidores mayoristas que se convierten a su vez en intermediarios entre éstos, el consumidor final y minoristas que adquieren los productos para su uso final. El control de gestión en las organizaciones comerciales al igual que en la productoras se torna de mejor forma, ya que pueden gestionar los productos que ofrecen antes de ser entregados en manos del consumidor. La calidad, la entrega y otros son factores clave que pueden ser gestionados en este tipo de organizaciones.

Como podemos observar, el sistema de control de gestión es una herramienta de vital importancia en las organizaciones independientemente de la actividad que realicen; sin embargo, se deben tener las precauciones necesarias para que el sistema de gestión cumpla con su cometido de ser un medio de información que proporcione de forma veraz y oportuna el soporte y sustento de las decisiones y estrategias

Bibliografía del tema 2

- GAYLE RAYBURN, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª edición, México, Mc Graw Hill, 2000,.971 pp.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.
- KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.
- MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.
- PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.



RAMÍREZ PADILLA, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp..

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición., España, Mc Graw Hill, 2001, 709 pp.

Actividades de aprendizaje

- A.2.1** Elabora un cuadro sinóptico de la clasificación de los tiempos de organizaciones.
- A.2.2** Elabora un listado de empresas productoras y empresas de servicios.
- A.2.3** Elabora un cuadro en el que se detallen las características y objetivos principales de las organizaciones lucrativas y no lucrativas.
- A.2.4** Elabora un listado de las diferencias que puede presentar la implementación de un sistema de control de gestión en una empresa de servicios y en una de transformación.

Cuestionario de autoevaluación

1. Menciona los tipos de organizaciones que conoces y define cada una de ellas.
2. Explica con tus propias palabras en qué difiere el control de gestión de las organizaciones de servicio y el de las productoras
3. ¿Cuál consideras que sea el producto terminado de una empresa financiera?
4. ¿Cómo se clasifican las organizaciones productoras y en que consiste cada una de ellas?
5. ¿Qué características tienen las organizaciones de servicios profesionales?
6. ¿Qué características generales consideras que debe tener un sistema de control de gestión en las organizaciones de servicios financieros?
7. ¿Qué similitudes encuentras entre en control de gestión de una empresa de servicios financiera y una de servicios profesionales?
8. ¿Cuáles son las principales características de las organizaciones no lucrativas?
9. ¿Cómo se integra un sistema de control de gestión en las organizaciones no lucrativas?
10. Menciona algunos ejemplos de organizaciones no lucrativas.



Examen de autoevaluación

1. La clasificación de las organizaciones en función a la distribución de sus beneficios es:
 - a) de capital variable y fijo.
 - b) de responsabilidad limitada e ilimitada.
 - c) lucrativas y no lucrativas.
 - d) administrativas y financieras.

2. Son ejemplos de organizaciones no lucrativas:
 - a) clubes deportivos, casa hogar, centros de integración comunitarios.
 - b) casas de bolsa, bancos, casas de cambio.
 - c) tiendas de autoservicio y plazas comerciales.
 - d) zapaterías, restaurantes y bares.

3. Las empresas productoras se clasifican por su obtención y transformación de recursos en:
 - a) agrícolas, ganaderas y silvícolas.
 - b) primarias y secundarias.
 - c) mayoristas y minoristas.
 - d) públicas y privadas.

4. La organizaciones productoras pueden implementar un sistema de control de gestión de manera más eficiente y segura debido a que:
 - a) existe un control desde el proceso de manufactura.
 - b) controlan las entradas y salidas del material.
 - c) evitan las horas extraordinarias en el proceso productivo.
 - d) las organizaciones de servicio son más sencillas de gestionar.

5. La organizaciones de servicios se pueden clasificar según el beneficio que ofrecen en:
 - a) químicas, maquiladoras y eléctricas.
 - b) de asistencia privada y sociales.
 - c) micro, pequeñas y medianas empresas.
 - d) profesionales, financieros, sanitarios y comercializadoras.



6. Es una manera con la cual se puede gestionar a las organizaciones de servicios profesionales:
 - a) a través de la programación y coordinación de los tiempos, proyectos y equipos de trabajo.
 - b) por el número de clientes atendidos.
 - c) mediante las horas extras que se laboren.
 - d) por la complejidad de las actividades a desarrollar.

7. Son ejemplos de organizaciones financieras:
 - a) banco de alimentos, banco de sangre.
 - b) banca, casas de bolsa, casas de cambio.
 - c) supermercados y tiendas departamentales.
 - d) instituciones de asistencia privada.

8. En este tipo de organizaciones los beneficios obtenidos no se distribuyen a los accionistas, sino que se utilizan para financiar el capital de trabajo:
 - a) organizaciones de manufactura.
 - b) organizaciones no lucrativas.
 - c) organizaciones lucrativas .
 - d) organizaciones de servicios.

9. El sistema de control de gestión en las organizaciones no lucrativas se establece en función de:
 - a) empleados que laboran en dichas empresas.
 - b) fijación de precios, la planificación y el presupuesto.
 - c) conocimiento y capacidad de sus profesionales.
 - d) costos, la calidad y su personal.

10. El sistema de gestión en las organizaciones de servicios se torna más complicado debido a que los resultados son:
 - a) productos intangibles gestionables hasta que son realizados.
 - b) productos tangibles gestionables antes de su entrega.
 - c) productos terminados gestionables durante la entrega.
 - d) productos tangibles no gestionables antes de su entrega.



TEMA 3. ANÁLISIS E INTEGRACIÓN DE OBJETIVOS VS OPERACIÓN

Objetivo particular

- Definir los conceptos básicos de la planeación estratégica.
- Conocer las diferencias entre la planeación a corto y largo plazo.
- Identificar la estructura organizacional de las empresas funcionales y las unidades de negocio.
- Identificar y definir las etapas de la planeación estratégica.

Temario detallado

3. 1. Conocimiento interno del negocio
 - 3.1.1. Misión
 - 3.1.2. Visión
 - 3.1.3. Objetivos
 - 3.1.4. Flujo de procesos operativos
 - 3.1.5. Capacidad instalada
3. 2. Conocimiento externo del negocio
 3. 2. 1. Competencia
 3. 2. 2. Clientes
 3. 2. 3. Proveedores

Introducción

La planeación estratégica forma parte del éxito de las organizaciones. Anteriormente, las empresas realizaban sus operaciones, vendían sus productos o servicios sin tener en consideración el camino que tomarían a futuro. Este escenario se ve modificado por el ingreso agresivo de competidores y por la apertura comercial desmedida, situación que obliga, ahora, a las organizaciones a planear de manera inequívoca la utilización de los recursos. Es de vital importancia que las organizaciones estudien y analicen los recursos con los que cuentan, así como los factores internos y externos que condicionan a los planes y a estrategias para que tomen acción en dirección a los objetivos fijados.



Otro de los factores importantes en la planeación estratégica es el establecimiento de alianzas con el proveedor y el conocimiento pleno de los clientes. Numerosas empresas han conseguido grandes beneficios y ventajas competitivas al mantener buenas relaciones y conocimiento del entorno que lo rodea.

3.1. Conocimiento Interno del negocio

La planificación estratégica es el elemento que permite a la organización alcanzar los objetivos propuestos. Este elemento se forma por normas, acciones, sistemas y procesos; en términos generales, la planificación es una forma de proceder teniendo en cuenta diversas opciones. La planificación se clasifica a corto y largo plazo. En el cuadro 3.1. se detallan algunas de las diferencias de la planificación a corto y a largo plazo.

LARGO PLAZO	CORTO PLAZO
Misión	Sin misión
Objetivos	Establecidos por los objetivos de la planificación estratégica.
Estrategias	Desarrollo de estrategias para el primer periodo de la planificación estratégica.
Plan financiero a largo plazo	Presupuesto, balance, flujo de efectivo.
Informe de planificación estratégica	Informe presupuestal

Cuadro 3.1. Diferencias entre planeación a largo y a corto plazo

La estructura organizacional de las empresas determina la forma de elaborar la estrategia y llevarla a cabo. Las **organizaciones funcionales** y estratégicas difieren en la forma de asignar responsabilidades y tareas; mientras que en la funcional su principal prioridad es la eficiencia quedando las tareas, responsabilidades y retribuciones a cargo de personas o actividades que contribuyen de manera conjunta al las salidas (*outputs*) finales de la organización. Otra característica de las organizaciones funcionales es que los



directivos están subordinados a otros directivos, lo cual genera conflictos para la toma de decisiones.

La **organización estratégica** cuenta con la ventaja de observar el comportamiento de sus procesos de tal suerte que se estimule el trabajo en equipo y se logre de manera conjunta un resultado óptimo para la consecución de los objetivos generales de la organización; de la misma forma, este tipo de organizaciones descentralizan las decisiones estableciendo en cada área o departamento responsabilidades que faciliten y promuevan el mejoramiento continuo.

En las figuras 3.1. y 3.2. se ejemplifica la estructura organizacional de las empresas funcionales y estratégicas. Las **unidades de negocio** son diseñadas para resolver algunos problemas que enfrentan las estructuras funcionales y son responsables de las funciones de producción y marketing que se llevan a cabo en una línea específica de productos. Una de las ventajas de esta estructura es que los que dirigen cada unidad de negocio actúan como si fueran empresas diferentes e independientes; es decir, cada uno de ellos coordina las funciones de las áreas y son evaluadas mediante la rentabilidad de cada unidad de negocio.

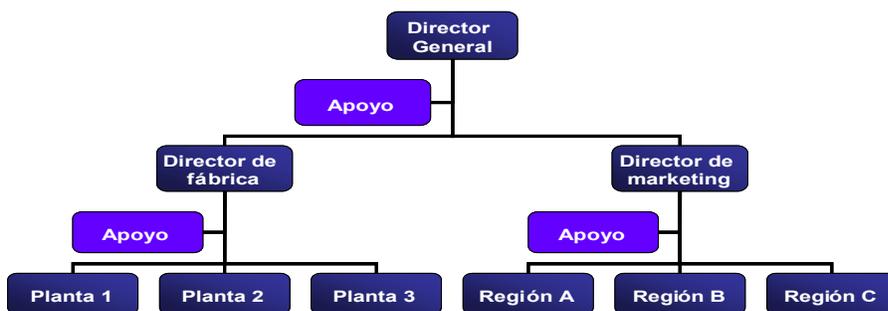


Figura 3.1. Estructura organizacional de una empresa funcional



Figura 3.2. Estructura organizacional de una empresa estratégica (unidades de negocio)

Los componentes de la planificación estratégica básicamente son:

- ♦ Misión
- ♦ Estrategias
- ♦ Objetivos a largo plazo
- ♦ Plan financiero

Sin embargo, se pueden encontrar en la **planificación estratégica** algunas limitaciones como:

- ♦ El sistema de información es subjetivo, se basa en suposiciones no sustentables.
- ♦ Los sistemas de retribución son a corto plazo.
- ♦ Se consideran eventos no cuantificables basados en experiencias y aproximaciones.

La planeación estratégica es una herramienta de gran valor que incluye ocho etapas en las que se determina la **situación actual de la empresa**, el lugar a donde quiere llegar y la forma de lograrlo. Estas etapas se mencionan en el cuadro 3.2.:

SITUACIÓN ACTUAL	HACÍA DÓNDE IR	COMO LLEGAR
I. Identificación del negocio	1. Misión	A. Dirección estratégica
II. Análisis de la industria	2. Valores	B. Planes de acción
III. Identificación de factores básicos de competencia		
IV. Fortalezas y		



debilidades.		
--------------	--	--

Cuadro 3.2. Etapas de la planeación estratégica

En el tema 3.2. (conocimiento externo del negocio) se desarrolla con más detalle cada uno de los puntos mencionados en este cuadro.

La **misión** es la descripción de la razón de ser de una organización. En el punto 3.1.1. se amplía el concepto y características de la misión.

Los **valores** de la organización son un conjunto de enunciados que reflejan los principios básicos con los cuales se debe operar; por medio de estos principios se procura que todos los planes y acciones a realizar estén acorde con los valores de la empresa.

Algunos valores que se pueden mencionar son:

- Espíritu emprendedor.
- Trabajo en equipo.
- Respeto.
- Honestidad.
- Dirigir con el ejemplo
- Servicio.

Como podemos observar, el establecimiento de la misión y los valores de la empresa son la base para emprender el análisis del negocio en el cual se va a operar o se piensa operar.

Otra parte fundamental en la planeación estratégica es el análisis del entorno externo de la organización que se detalla con más precisión en el tema 3.2. de este material.

3.1.1. Misión

Como se comentó anteriormente, la misión es la descripción de la razón de ser de una organización. En la estructura del enunciado se expresa el objetivo como un todo en función a los recursos y necesidades. Permite reflejar la identidad y rumbo de la empresa, considerando sus valores, creencias y filosofías. Si se logra entender el enunciado de la misión, será más fácil lograr que las estrategias estén en congruencia con ésta.



El establecimiento de de la misión proporcionará el marco de estrategias a seguir para su logro. Es importante mencionar que para la realización de la misión se involucren a todos los miembros de la organización. Para el establecimiento de la misión no existen normas, sin embargo, en ella se debe explicar el objetivo final y debe ser una herramienta para orientar las decisiones futuras de la organización. Algunas consideraciones de gran ayuda a realizar para la confección de la misión son las siguientes:

- Fijar políticas.
- Fijar los productos y el mercado en el que se van a comercializar.
- Definir las características de producción.
- Identificar a los proveedores.
- Investigación de nuevos productos y de productos sustitutos.
- Evaluar los efectos macroeconómicos para el desarrollo de la organización.
- Evaluar la cultura de la empresa, sus recursos y su capacidad.
- Evaluar los efectos de los integrantes de la organización y del entorno para el desarrollo de la organización.

Un ejemplo que podemos presentar en cuanto a la misión de una organización que vende productos de papelería es la siguiente:

“Comercializar una gama de productos de papelería, suministros informáticos, accesorios de oficina y todos lo productos relacionados a las actividades de oficina con la más alta calidad a precios competitivos”

3.1.2. Visión

La visión es el sueño realizado de la organización. La creación de la visión es un elemento fundamental para el futuro de la organización. Ésta debe comprender una síntesis sobre el futuro de la empresa considerando clientes, accionistas, proveedores y miembros que la respaldan.

La visión debe ser creada por los líderes de la organización. Es importante que en la estructura de la visión se manifieste el qué, cómo, cuándo y porqué involucrando a todos los miembros de la organización para estar en



condiciones de alcanzar la visión. Debemos enfatizar que todas las acciones realizadas deben tener una visión a futuro y, de igual manera, todas las visiones deben tener acciones concretas que la estimulen. También podemos definir la visión como una descripción imaginaria y coherente de la posición futura de la organización.

En función a la misión ejemplificada en el tema anterior, podemos determinar una visión como sigue:

“Ser el comercializador más grande de la zona oriente de papelería, consumibles, accesorios y todos los productos relacionados con las actividades de oficina”.

La misión y la visión de la organización son elementos sustanciales que definen el camino a seguir y las tareas a realizar; sin embargo, los paradigmas representan patrones que establecen límites y pueden ser causantes de que la misión y la visión de la organización no se lleven a cabo.

Los paradigmas cambian y, en ocasiones, se oponen al cambio, a la adopción de nuevas culturas, a la reestructuración de las organizaciones y muchas veces, a la misma comunicación de la organización. Es de vital importancia que una vez que se ha establecido la misión y la visión de la empresa, se procure establecer aquellos paradigmas que conduzcan a la consecución de la visión y se monitoreen e identifiquen aquellos que impiden el desarrollo, determinando la forma de enfrentarlos hasta su completa extinción. Algunos paradigmas que se pueden enfrentar dentro de la organización son, por ejemplo, la actitud y falta de voluntad de los integrantes, o bien, la falta de habilidad para tomar decisiones en tiempo y forma. Algunos paradigmas externos podrían incluir la competencia tanto leal como desleal, las fluctuaciones monetarias, devaluaciones y otros factores económicos que afecten la integridad de la organización.



3.1.3. Objetivos

“Los objetivos a largo plazo o estratégicos son la manera de alcanzar las metas propuestas; es decir, responden a la necesidad de saber qué resultado se debe obtener”.⁵

Los objetivos estratégicos están determinados por la misión y la visión creada para la organización. Las características principales de los objetivos estratégicos son:

- ✓ Deben ser coherentes con la misión de la organización.
- ✓ Deben ser creíbles y alcanzables.
- ✓ Deben visualizarse y cuantificarse.
- ✓ Deben ser flexibles y adaptables a las necesidades de la organización.
- ✓ Entendibles para los miembros de la organización.
- ✓ Deben establecerse para cada área de responsabilidad de la empresa.

En razón a la misión y visión planteados en los temas anteriores, también podemos establecer algunos objetivos que quedarían como sigue:

- Alcanzar los niveles de ventas previstos para los nuevos productos.
- Obtener un porcentaje de productividad “X” para cada departamento.
- Reducir el plazo de cobro a los clientes.
- Incrementar la rotación de ciertos productos de oficina.

3.1.4. Flujo de procesos operativos

Los **procesos** son los elementos que permiten agregar valor a los clientes y accionistas de la organización; de esta manera, se procede a la identificación de los procesos para lograr los objetivos financieros y del cliente. Una herramienta de gran apoyo es el diseño, y elaboración de la **cadena de valor** de procesos la cual se forma de procesos de innovación, operaciones y servicio postventa. El proceso innovador se centra en anticipar las necesidades de los demandantes creando productos y servicios que los satisfagan. Algunos de los objetivos de los procesos de innovación son los siguientes:

- ✓ Incrementar el número de productos.

⁵ Luís Muñíz, *op. cit.*, p –53.



- ✓ Incrementar la rentabilidad de los productos.
- ✓ Reducir el tiempo de desarrollo de los productos.

Algunas medidas que se pueden establecer en el proceso de innovación son:

- ♦ Comparación de productos realmente realizados con los productos planeados.
- ♦ Gestión de los ingresos por nuevos productos.
- ♦ Gestión de los ingresos por productos de tecnología propia.
- ♦ Gestión del tiempo del ciclo de desarrollo.

El proceso de **operaciones** fabrica y entrega los productos o servicios al cliente comienza con el establecimiento de un pedido y culmina en la entrega de los productos al cliente. Algunos de los objetivos de estos procesos son:

- ♦ Incremento de la calidad del proceso.
- ♦ Incremento de la eficiencia del proceso.
- ♦ Reducción del tiempo del proceso.

Algunas medidas que se pueden establecer en los procesos de operaciones son:

- Costos de calidad.
- Rendimiento de la producción (calidad del producto e insumos).
- Cantidad de unidades defectuosas.

Una de las herramientas de apoyo en el análisis y medición de los costos de procesos es el **costeo basado en actividades** (ABC) y el análisis del valor del proceso. Las medidas comunes para el tiempo del proceso son el tiempo y la velocidad del ciclo y la eficiencia del ciclo de manufactura.

El **tiempo** es el lapso que consume la organización para responder a la orden de un cliente y se conoce comúnmente como oportunidad de respuesta. El tiempo del ciclo y la velocidad son medidas operativas de la oportunidad de respuesta.



“El **tiempo del ciclo** es la duración del periodo que se necesita para obtener una unidad de producto, desde el momento en que se reciben las materias primas (punto de inicio del ciclo) hasta que el artículo se entrega al inventario de artículos terminados (punto de terminación del ciclo)”.⁶

La **velocidad** representa el número de unidades de productos que una organización puede fabricar en un lapso determinado (unidades producidas / tiempo).

La manufactura *Just in time* (JIT) es una filosofía que tiene como objetivos estratégicos **aumentar las utilidades y mejorar la posición competitiva** de la empresa, cuyos costos de conversión de las células de manufactura se pueden direccionar a los productos considerando el tiempo que requiere el producto para pasar por la célula.

La **eficiencia del ciclo de manufactura** (ECM) calcula la eficiencia del ciclo de manufactura de la siguiente forma:

$$\text{ECM} = \frac{\text{tiempo de procesamiento}}{(\text{Tiempo de procesamiento} + \text{tiempo de movimiento} + \text{tiempo de inspección} + \text{tiempo de espera})}$$

El tiempo de procesamiento es el lapso que se requiere para convertir las materias primas en artículos terminados.

El proceso de **servicio** postventa aporta servicios a los clientes una vez que los productos se han entregado. Algunos de los objetivos de este proceso son:

- ✓ Elevar la calidad.
- ✓ Incrementar la eficiencia.
- ✓ Reducir el tiempo de proceso.

Algunas medidas que se pueden establecer en el proceso de servicio son:

- ✓ Problemas atendidos.
- ✓ Gestión de costos del servicio.
- ✓ Tiempo del ciclo.

⁶ Don R., Hansen , *op. cit.*, p. -573.



Las organizaciones pueden llevar a cabo su gestión de forma **tradicional o bien, por procesos**. Comúnmente, las organizaciones han desarrollado su gestión en función a tareas específicas, departamento o áreas funcionales. La estructura organizacional permite establecer y definir las jerarquías de la organización; sin embargo, el organigrama no permite visualizar las estrategias, las relaciones con clientes, proveedores, flujos de información y la comunicación interna de la organización.

Esta forma de gestionar los procesos ha traído algunas complicaciones de las que podemos mencionar:

- ♦ Establecimiento de objetivos individuales y departamentales.
- ♦ Incongruencia de objetivos individuales con los generales de la organización.
- ♦ Duplicidad de actividades.
- ♦ Fomento de actividades innecesarias y de no valor.
- ♦ Segmentación de la comunicación y la información.

La gestión de procesos se ha convertido en una valiosa herramienta para el proceso de mejora continua de la organización. La gestión de procesos implica el análisis de un conjunto de procesos interrelacionados entre sí mediante vínculos de causa y efecto. La gestión de procesos tiene como finalidad el funcionamiento óptimo de todas las actividades de manera que estén coordinadas y alineadas a los objetivos globales de la organización para beneficio de todos sus integrantes (clientes, accionistas, proveedores, personal y sociedad en general. Algunas de las relaciones que guarda la organización con cada uno de ellos se mencionan en el cuadro 3.2.



INTERESADO	BENEFICIO DEL CONTROL POR PROCESOS
Accionistas	Rentabilidad Crecimiento Costos Productividad
Proveedores	Calidad Alianza
Personal	Satisfacción Desarrollo Seguridad
Competidores	Posicionamiento Imagen Desarrollo innovación
Sociedad	Imagen Respeto al medio ambiente Compromiso con la sociedad
Clientes	Calidad Fidelidad Satisfacción

Cuadro 3.2. Relación de la organización con lo miembros que la componen

No todos los procesos son iguales en una organización, algunos impactan en la estrategia, otros en la satisfacción al cliente, otros en la imagen de la empresa y otros en la satisfacción personal. Podemos identificar los procesos en una organización como:

- a) Procesos estratégicos.
- b) Procesos clave.
- c) Procesos de apoyo.

Los **procesos estratégicos** permiten definir y establecer las estrategias y objetivos de la organización. La definición de estrategia es común para las organizaciones como marketing, estudio de mercado, planificación, evaluación



de la satisfacción de los cliente, etc.; sin embargo, la aplicación de las estrategias difiere en las organizaciones según los objetivos a lograr.

Los **procesos clave** agregan valor directamente al cliente, integran la cadena de valor del cliente y, en muchos de los casos, también los procesos clave consumen gran parte de los recursos de la organización aunque no agreguen valor. Los procesos clave intervienen en la misión, pero no necesariamente en la visión de la organización. Un proceso clave, por ejemplo, en un vehículo sería el mantenimiento, sin embargo, en una oficina no representa un proceso clave de gran importancia.

Los **procesos de apoyo** están relacionados con la aplicación de normas y procedimientos que integran el sistema de gestión como:

- a) Control y flujo de documentos.
- b) Auditorias.
- c) Correcciones.

Los procesos de apoyo no intervienen en la misión y visión de la organización. En consecuencia, los **procesos** son un conjunto de actividades desarrolladas de forma coherente que requieren entradas (*inputs*) y generan salidas (*outputs*). Las entradas (*inputs*) en un proceso industrial pueden estar representadas por las materias primas que se convierten en salidas (productos terminados). Las entradas y salidas en un proceso de gestión pueden estar representadas por información.

Debemos tomar en cuenta que aunque no se tengan definidos los procesos en una organización, las tareas o actividades que se realizan se encuadran en un proceso; esto es:

- Sin un producto o servicio no existen procesos.
- Sin un producto o servicio no existe cliente.
- Sin un proceso no existe un producto o servicio.



Cuando se analizan los procesos en la organización debe procurarse entre otras cosas por:

- Eliminar actividades que no añaden valor.
- Atender y analizar cada una de las tareas que forman el proceso.
- Establecer indicadores que proporcionen información para el proceso de mejora continua.
- Atribuir los problemas a los procesos y no a las personas.

La **identificación y análisis** de los procesos trae grandes **beneficios** de los cuales podemos mencionar:

- ◆ Conocer a la organización en su conjunto.
- ◆ Entender las relaciones de causa efecto en las actividades de la organización.
- ◆ Asignar responsabilidades y responsables a las actividades.
- ◆ Evitar despilfarros.
- ◆ Facilitar el proceso de gestión de las operaciones.
- ◆ Alinear las tareas a los objetivos globales de la organización.

Como podemos observar, los procesos integran las actividades de la organización; asimismo, podemos concluir que los procesos que conforman a la organización, se clasifican en procesos estratégicos y operativos como se señalan en la figura 3.3.



Figura 3.3. Procesos de la organización

3.1.5. Capacidad instalada

Los recursos son los elementos con los que cuenta la organización para el desarrollo de sus actividades. Cuando las organizaciones invierten en recursos, adquieren habilidad o capacidad para desempeñar las actividades. Cuando la



empresa adquiere los recursos necesarios para sus actividades, se considera que tiene **capacidad de actividad**. Para que la actividad se realice con eficiencia, se requiere que la organización cuente con la **capacidad teórica**, que es el nivel de desempeño eficiente de la actividad. Al no utilizar la capacidad adquirida para la actividad, entonces se tiene capacidad **no utilizada** que es la diferencia entre la capacidad adquirida y el producto real de la actividad.

La capacidad teórica (máxima o ideal) supone que todo el personal y los equipos operan a la máxima eficiencia usando 100% de la capacidad de la planta. No incluye interrupciones normales, mantenimiento o descomposturas. Se puede utilizar para obtener datos ideales para hacer comparaciones.

La **capacidad ociosa** es la falta temporal de uso de las instalaciones que resulta de una disminución de la demanda por los productos o servicios de la empresa. La **capacidad excesiva** se refiere a las instalaciones que simplemente no son necesarias. Si encontramos capacidad excesiva, podemos de la misma forma observar un incremento en la capacidad ociosa, ya que no estaríamos utilizando parte de nuestra capacidad; lo que generaría un incremento en los costos, recursos desperdiciados y oportunidades desaprovechadas.

En cuanto a la **capacidad práctica**, no considera el tiempo ocioso que resulta de una demanda inadecuada de ventas. En esta capacidad, la demanda provoca que la planta opere continuamente. Representa la producción máxima a la cual pueden operar eficientemente las divisiones o departamentos. Los costos de la capacidad no usada, no se asignan a los productos. Esta capacidad prevé las demoras inevitables, como días festivos, vacaciones, fines de semana, descomposturas y mantenimiento.

Finalmente, la **capacidad normal** incluye la consideración del tiempo ocioso, tanto de ventas limitadas como de ineficiencias del personal y de los equipos, considera el volumen de ventas en un periodo, así como las fluctuaciones estacionarias y cíclicas. Representa una base más apropiada.



En la figura 3.4. se muestra una representación gráfica de la capacidad instalada de la organización.

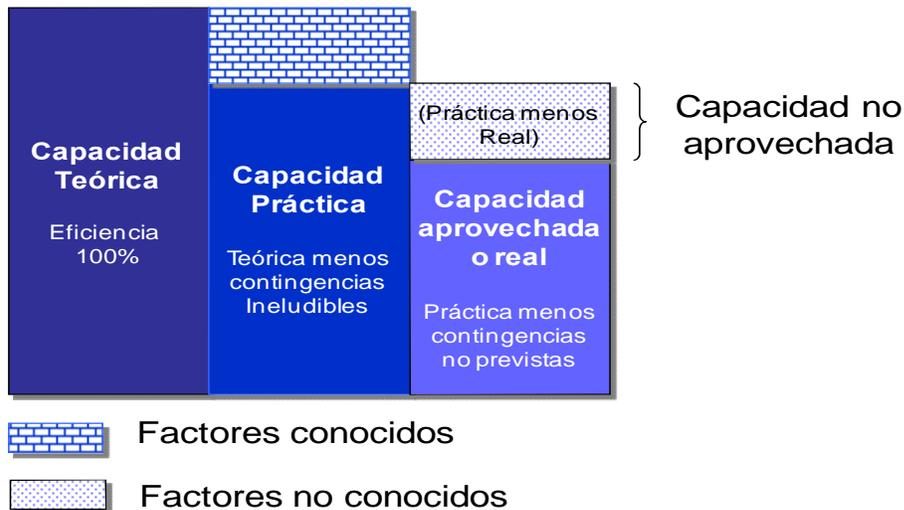


Figura 3.4. Capacidad instalada

3.2. Conocimiento externo del negocio

El negocio o negocios (actividades o productos encaminados a la satisfacción de una necesidad del mercado) de la organización deben identificarse mediante la similitud de clientes, precio y competidores, a fin de estructurar los planes estratégicos que se pretenda implementar en cada uno de ellos.

Cada negocio identificado lo podemos definir como una **unidad estratégica de negocio (UNE)**.

En el **análisis de la industria** se pretende identificar las oportunidades del negocio en la industria (negocio más competidores) considerando la madurez, atractividad y número de participantes para poder determinar las amenazas y oportunidades del entorno.



El análisis de la **madurez** tiene como finalidad determinar si la industria está en la etapa naciente, creciente, madurez o envejecimiento para identificar las posibilidades de crecimiento de la organización. En este estudio se consideran algunos factores como:

- ♦ Tasa de crecimiento del mercado.
- ♦ Barreras de entrada.
- ♦ Lealtad del cliente.

El estudio y análisis de estos factores proporcionan a la organización el sustento para conocer a fondo el mercado, los competidores y el comportamiento de los clientes. Por ejemplo, la **tasa de crecimiento del mercado** puede ofrecer información para decidir entre ingresar a un mercado determinado o no; el estudio de las **barreras de entrada** ofrece información para diagnosticar si existe algún monopolio, competencia desleal, productos sustitutos, etc. y, finalmente, gestionar la **lealtad del cliente**, lo cual proporciona una gran ventaja para sustentar las posibles estrategias a seguir.

3.2.1. Competencia

El **número de competidores** determina la cantidad y unión de los competidores, así como la facilidad o dificultad de competir con ellos. En este estudio se consideran algunos factores como:

- a) Número de competidores.
- b) Barreras de entrada para nuevos competidores.
- c) Regulaciones gubernamentales.
- d) Diferenciación de productos.
- e) Economías de escala.

El estudio de **atractividad** mide el grado de interés del negocio para permanecer en la industria. En este proceso, se identifican amenazas y oportunidades de la empresa mediante la rivalidad entre los participantes, el poder de los clientes, el poder de los proveedores y el poder de la fuerza laboral.



Identificación de factores básicos de competencia

Los factores básicos de competencia son los que impactan directamente en el cliente y en el mercado. El estudio de mercado es una herramienta básica para la gestión del cliente. En la figura 3.5. se mencionan algunos factores básicos de competencia.



Figura 3.5. Factores básicos de competencia

Una vez identificados los factores básicos de competencia, se deben identificar las **fortalezas y debilidades** de la organización a fin de encaminar las estrategias para amortiguar las debilidades, procurando convertirlas en fortalezas. Culminado el análisis de la situación actual de la organización, se debe definir el rumbo del negocio mediante la **definición de la dirección estratégica**.

Finalmente, la **definición de la estrategia y los planes de acción** representan la última etapa para llevar a cabo la misión. Los planes de acción son la ejecución de tareas que se pretenden hacer, basados en análisis y llevados a cabo con herramientas y técnicas encaminadas al logro de la misión.

3.2.2. Clientes

El proceso de cambio económico y la apertura comercial han traído como consecuencia que las organizaciones redefinan las actividades estratégicas que desarrollan; así como la competitividad provocado cambios en los hábitos de los consumidores.



En la actualidad, las empresas están obligadas a gestionar sus productos, servicios y clientes. Con anterioridad, las organizaciones se centraban en vender productos y servicios a sus clientes, pero no se centraban en conservarlos.

El cliente demanda de las empresas estar a la vanguardia de sus hábitos de consumo y de sus necesidades, situación que se logra estableciendo una estrecha comunicación entre las organización y el cliente. En la medida en que la empresa se comunique con sus clientes y proveedores, estará dado el beneficio y la posición competitiva. Conocer el punto de vista de los clientes en cuanto al desempeño de los productos o servicios proporcionados es la mejor forma de sustentar el éxito de la organización.

La diversidad de oferentes y los cambios culturales en el cliente lo están llevando a gestionar la calidad de los productos y servicios que la empresa ofrece. Una forma de penetrar los mercados y observar el comportamiento de los competidores mediante los ojos del cliente.

Encontrar la lealtad de los clientes se ha convertido en el reto más grande de las empresas, lo que las obliga a buscar nichos de mercado y sobre todo a escuchar las necesidades de los clientes.

Una buena forma de **conocer** a los **clientes** es mediante las siguientes preguntas:

- » ¿Qué es importante para los clientes?
- » ¿Qué les gusta del producto o servicio?
- » ¿Qué no les agrada?
- » ¿Cómo se podría satisfacer al cliente?
- » ¿Qué es la calidad para el cliente?

La gestión de clientes puede traer consigo grandes beneficios como identificar los puntos débiles; procurando con ello, convertirlos en fortalezas que incrementen la lealtad de los clientes. Las organizaciones, en la actualidad,



implementan un sistema de quejas y atención a clientes para gestionar la posición, calidad y servicio que se está ofreciendo.

Algunos factores críticos de éxito centrados en el cliente:

- ♦ Contratación.
- ♦ Pedidos importantes.
- ♦ Retención del cliente.
- ♦ Devoluciones de pedidos.
- ♦ Satisfacción del cliente.
- ♦ Lealtad del cliente.

La **contratación**. En la mayoría de los negocios el volumen de ventas o el establecimiento de pedidos son un indicador crítico. La disminución de estos indicadores sugiere a la organización llevar a cabo actividades de marketing para incrementar las ventas; o bien, incrementar la cantidad producida. Como ejemplo, podemos mencionar una empresa de televisión por cable en donde el número de contrataciones es un factor clave.

Las **devoluciones de pedidos**. Pueden indicar insatisfacción por parte del cliente, así como el establecimiento de **pedidos importantes**, que muestra el éxito de la organización. La **satisfacción del cliente** se puede medir a través de estudios de mercado, por medio de un “comprador misterioso” o por el número de quejas y reclamaciones.

La **retención del cliente** se puede medir y gestionar mediante el lapso de relaciones con los clientes, mientras que la **lealtad** se puede medir en función a las compras repetitivas o recomendaciones.

3.2.3. Proveedores

Una forma de sustentar una ventaja competitiva para las organizaciones es el establecimiento de alianzas con los proveedores. Tenemos en la actualidad ejemplos de empresas que han logrado grandes ventajas mediante la colaboración y comunicación con sus proveedores. En la medida en que los proveedores proporcionen de productos de calidad a la empresa, la organización podrá, de la misma forma, ofrecer productos de calidad. La



gestión de la relación con proveedores debe convertirse en tema de gran interés para los administradores debido a que todavía se considera al proveedor como un simple abastecedor y distribuidor de insumos para la organización. Establecer alianzas con los proveedores incrementa los beneficios de la organización y estimula una fuente de ventaja competitiva sustentable. Al igual que con los clientes, existen algunas preguntas que se pueden realizar en función a los proveedores como:

- ¿Se pueden establecer alianzas con los proveedores?
- ¿Los proveedores están dispuestos a cumplir con la calidad solicitada?
- ¿Existen proveedores sustitutos?
- ¿Cuento con el mejor proveedor de ese producto?
- ¿La calidad de los productos entregados por los proveedores es la que mis clientes demandan?

De la misma forma que los clientes son una parte medular en la gestión de la empresa, ésta es un elemento clave en el sistema de gestión de los proveedores, ya que mediante una buena comunicación entre ambos, el proveedor puede enriquecer su calidad y servicio, que son la base para el sustento de su ventaja competitiva.

Bibliografía del tema 3

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, Mc Graw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001. 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ PADILLA, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp.



ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, Mc Graw Hill, 2001, 709 pp.

Actividades de aprendizaje

- A.3.1** Elabora la estructura organizacional funcional de una empresa de servicios.
- A.3.2** Elabora la estructura organizacional por unidades de negocio de una empresa productora.
- A.3.3** Elabora la misión, visión y objetivos de una empresa comercializadora.
- A.3.4** Elabora un listado de factores que se deben considerar para determinar las barreras para el ingreso a un nuevo mercado.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué es la planeación estratégica?
2. ¿En qué consiste la misión de una empresa?
3. ¿Cuáles son las fases de la planeación estratégica?
4. Menciona algunos objetivos del proceso de operaciones.
5. ¿Cuál es la finalidad de la gestión de procesos?
6. ¿Qué tipos de procesos se pueden identificar dentro de una empresa y cómo se definen?
7. ¿Cuáles son los beneficios que trae consigo el análisis e identificación de procesos?
8. Define de manera breve los tipos de capacidad en una organización.
9. Menciona algunos factores a considerar en el estudio de la competencia.
10. Desde tu punto de vista, ¿qué beneficios consideras que trae consigo la gestión de clientes?

Examen de autoevaluación

1. Se determinan en función a la misión y la visión de la organización:
 - a) planeación estratégica.
 - b) objetivos estratégicos.
 - c) procesos operativos.
 - d) factores básicos de competencia.



2. Constituyen algunas de las limitaciones en la implementación de la planificación estratégica:
 - a) consideran eventos no cuantificables basados en experiencias y aproximaciones.
 - b) reducción del tiempo de desarrollo de los productos.
 - c) evaluar los efectos macroeconómicos para el desarrollo de la organización.
 - d) barreras de entrada para nuevos competidores.

3. Etapas de la planeación estratégica en la que se establece a dónde quiere llegar la organización:
 - a) identificación del negocio y factores básicos de la competencia.
 - b) dirección estratégica y planes de acción.
 - c) misión y valores.
 - d) análisis de la industria, fortalezas y debilidades de la empresa.

4. Representa una herramientas de apoyo para el análisis y medición de costos de los procesos:
 - a) costeo directo.
 - b) costeo basado en actividades.
 - c) costeo absorbente.
 - d) costos por procesos.

5. Son algunos de los beneficios del control de procesos para los miembros de la organización o el personal:
 - a) bajos costos y mayor productividad.
 - b) compromiso con la sociedad.
 - c) calidad y satisfacción.
 - d) desarrollo y satisfacción en el trabajo.



6. En el análisis de los procesos en la organización deben tenerse algunas consideraciones entre las que destacan:
- a) eliminar actividades que no añadan valor.
 - b) conocer a la organización en su conjunto.
 - c) analizar la industria.
 - d) conocer externamente le negocio.
7. Se considera que la organización tiene _____ cuando invierte o adquiere recursos necesarios para sus actividades.
- a) capacidad no utilizada.
 - b) capacidad de actividad.
 - c) capacidad excesiva.
 - d) capacidad práctica.
8. _____ es cada negocio identificado dentro de la organización.
- a) Actividad
 - b) UNEs
 - c) Tarea
 - d) Acción
9. Agentes que impactan de manera directa al cliente y al mercado
- a) Factores básicos de competencia.
 - b) Atractividad.
 - c) Fortalezas y debilidades.
 - d) Lealtad.
10. La _____ mide el grado de interés del negocio para permanecer en la industria.
- a) competencia
 - b) atractividad
 - c) oferta
 - d) demanda



TEMA 4. DETERMINACIÓN DE ESTÁNDARES POR ACTIVIDAD O POR ÁREA

Objetivo particular

- Identificar y conocer los factores críticos de éxito en las organizaciones.
- Relacionar los factores medibles en las distintas áreas de la organización.
- Identificar las limitaciones de los factores clave del negocio.
- Relacionar e identificar los indicadores de gestión para las distintas áreas de la empresa.
- Conocer los distintos tipos de estándares.

Temario detallado

- 4.1. Identificación de factores medibles
- 4.2. Establecimiento de estándares

Introducción

Todas las operaciones que la organización realiza deben medirse para poder obtener información que sirva de sustento para la toma de decisiones, y en su caso poder mejorarlas. Recordemos que todas las actividades consumen recursos y, como tal, todas aquellas que logren medirse podrán mejorarse.

Establecer indicadores de control de gestión a las actividades más importantes de la organización es un proceso que beneficia la toma de decisiones a tiempo para la consecución de los objetivos. Previamente a la implementación de indicadores de gestión debemos analizar a la empresa de manera que podamos identificar aquellos factores que promuevan el éxito. Es importante comentar que el buen uso de los indicadores ofrece a las organizaciones un amplio panorama del rumbo que siguen las acciones ejecutadas por la organización.



4. 1. Identificación de factores medibles

El objetivo de un sistema de medición de resultados es implantar la estrategia con el mayor éxito posible. Los directivos de la organización deben seleccionar los factores críticos a gestionar y la forma en que van a ser medidos. Estas medidas pueden considerarse como factores críticos de éxito de la organización.

En la figura 4.1. se muestra el diseño de un sistema de medición de resultados.

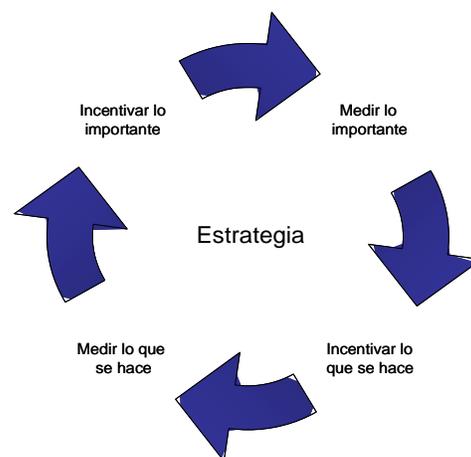


Figura 4.1. Sistema de medición de resultados

En un sistema de control de gestión debe existir una combinación de medidas financieras y no financieras, considerando también que una sola medida no es suficiente para controlar un sistema complejo, por lo que un número excesivo de ellas podría provocar que el sistema se vuelva incontrolable. Un sistema de medición de resultados proporciona un conjunto de medidas que gestionan e informan sobre los procesos de la organización. Debemos recordar que las medidas establecidas comúnmente tienen interacciones entre sí; esto es que el cambio en una medida necesariamente provoca cambios en otra.

El establecimiento y combinación de medidas estratégicas (finales e intermedias, tanto financieras como no financieras e internas y externas) deben satisfacer las necesidades de los diferentes grupos de interés de la organización.



Las **medidas finales** indican las consecuencias que tuvo una estrategia (incremento en las ventas, reducción de costo); estas medidas sólo se conocen hasta que los eventos han sucedido. Las **medidas intermedias** indican el progreso y avance de la estrategia en áreas críticas (tiempo del ciclo).

Las **medidas financieras** se han establecido con el tiempo en las organizaciones, tratando en lo posible de elevar la remuneración a los accionistas; sin embargo, se ha demostrado que garantizar la rentabilidad a corto plazo no es una garantía de beneficio a favor de los accionistas. En función de esto, las **medidas no financieras** como la calidad o la satisfacción al cliente han impactado de manera importante en los resultados financieros y se han convertido en temas de gran interés para los directivos.

Buscar un equilibrio entre las **medidas internas y externas** es un reto para aquellas organizaciones que no se quieren ver reflejadas en un cuadro de fracaso. Las medidas externas, así como la satisfacción del cliente deben estar equilibradas con medidas internas como la productividad y calidad para un mejor desempeño de la organización. En la práctica, algunas organizaciones se centran en el mejoramiento de las medidas internas, olvidándose por completo de quien más interesa: el cliente.

Identificar los factores clave del negocio proporciona la pauta para medir los objetivos estratégicos. Los factores clave del negocio explican el éxito o fracaso de la organización, permiten obtener una explicación de los resultados y, sobre todo, dan a conocer la evolución de los factores externos de la empresa así como los efectos económicos que en ella se producen. Los factores clave pueden ser de dos tipos:

- Riesgo.
- Éxito.

Los aspectos clave del negocio se pueden identificar y establecer en función de las características de la organización, su complejidad y del medio en el que se desenvuelve.



Algunos de los factores que tienden a afectar el establecimiento, aspectos que son clave en el negocio son:

- ✓ La complejidad de la empresa en el mercado.
- ✓ Estrategias elegidas para la actividad comercial.
- ✓ Sector al que pertenece la empresa.
- ✓ El ambiente en el que se encuentra.
- ✓ La infraestructura de la organización.

Algunas de los aspectos clave a medir en las distintas áreas de una organización se presentan en el cuadro 4.1.

ÁREA	ASPECTO CLAVE A MEDIR
Producción	<ul style="list-style-type: none">▣ Capacidad utilizada▣ Productividad▣ <u>Stoks</u>▣ Costos de productos y procesos▣ Calidad▣ Tecnología
Comercial	<ul style="list-style-type: none">▣ Satisfacción del cliente▣ Estructura de la cartera de clientes▣ Eficacia de los vendedores▣ Calidad del producto y servicio▣ Ingreso de nuevos productos▣ Situación actual de los productos existentes▣ Impactos de la publicidad, promoción y descuentos▣ Precios
Compras y almacenes	<ul style="list-style-type: none">▣ Cumplimiento de entregas por parte de los proveedores▣ Proveedores que se pueden sustituir▣ Dependencia con proveedores▣ Descuentos▣ Calidad▣ Costos de compras▣ Gestión de almacenes
Administración y finanzas	<ul style="list-style-type: none">▣ Liquidez▣ Solvencia▣ Capacidad de endeudamiento▣ Rentabilidad▣ Gastos reales comparados con los presupuestados▣ Costos financieros
Recursos humanos	<ul style="list-style-type: none">▣ Absentismo▣ Habilidades▣ Motivación▣ Accidentes▣ Productividad

Con formato

Cuadro 4.1. Aspectos clave a medir en una organización



La identificación de los factores clave del negocio es el punto de partida para el diseño de indicadores de control de gestión. El establecimiento de estos factores también viene acompañado de ventajas y limitaciones, mismas que se muestran en el cuadro 4.2.

VENTAJAS	LIMITACIONES
Delimitan la situación competitiva de la empresa	Existencia de un sistema de información deficiente para la identificación de factores clave
Tratan los aspectos más importantes del negocio	Existe incongruencia y falta de objetividad en la determinación de los factores clave
Permiten familiarizarse directamente con la estrategia	No se cuenta con los elementos básicos para su determinación
Motivan la implementación de indicadores de control de gestión	No existe acuerdo entre los miembros que los determinan
Son parte medular en la información y en el proceso de mejora continua	Existe poco interés por parte de los directivos en la identificación y gestión de los factores clave

Cuadro 4.2. Ventajas y limitaciones de los factores clave de la organización

“Los **indicadores de control de gestión** son un tipo de instrumentos que permiten medir la consecución de los objetivos de la empresa, principalmente en los aspectos clave del negocio u otros aspectos del funcionamiento según el tipo de actividad que realice la empresa”.⁷

Los indicadores de control de gestión pueden informar de manera numérica, cuantitativa, cualitativa, evolutiva o estáticamente. Los requisitos que deben cumplir los indicadores de gestión es que deben ser diseñados en forma clara y concisa de manera que sean útiles al proceso de control de gestión.

⁷ Luís Muñiz, *op. cit.*, pp. 264-265.



Los indicadores de control de gestión de manera general deben tener por lo menos un responsable, deben ser coherentes, supervisarse y actualizarse, según las características de la organización, principalmente deben considerar factores o eventos externos que los afectan como los índices económicos, inflación, etc.

De manera particular, los indicadores de control de gestión deben cumplir los siguientes requisitos:

- ✓ Identificar un nombre para el indicador.
- ✓ Definir si el objetivo del indicador es estratégico o no.
- ✓ Cuantificar los objetivos a alcanzar.
- ✓ Identificar un responsable.
- ✓ Medir e informar la evolución de los factores clave del negocio.
- ✓ Identificar el origen de las desviaciones.
- ✓ Proporcionar información veraz y oportuna.

En apoyo al diseño e implementación de los indicadores de control de gestión, ofrecemos en el cuadro 4.3. algunos de los cuestionamientos previos para comprobar su efectividad.

No.	Pregunta
1	¿Se han definido claramente los objetivos a medir por el indicador de control de gestión?
2	¿El indicador es coherente con el objetivo a medir?
3	¿El resultado que ofrece el indicador es claro para poder ser analizado por su responsable?
4	¿Ha comprobado que el indicador no está siendo duplicado?
5	¿El indicador de control de gestión es adecuado al área o responsable?
6	¿La forma de medir es la adecuada para el objetivo a cumplir?
7	¿En la formulación e implementación del indicador han participado las personas involucradas?
8	¿Cuántos responsables hay para cada indicador?

Cuadro 4.3. Cuestionamientos previos para comprobar la efectividad de los indicadores



A continuación se presentan algunos ejemplos de indicadores de control de gestión para las distintas áreas. Cabe señalar que la formulación de indicadores dependerá en gran medida de los factores clave del negocio (factores críticos de éxito).

Para el área comercial tenemos:

INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FORMA DE MEDICIÓN
Venta por empleado	Venta por empleado	Ventas / No. de empleados
Fidelidad del cliente	Frecuencia del cliente	Cliente frecuente / clientes totales
Devoluciones por ventas	Nivel de devoluciones	Devoluciones / ventas
Capacidad de venta por visita	Capacidad de conseguir pedidos	Pedidos conseguidos / visitas
Capacidad de venta por ofertas	Capacidad respecto de las ofertas realizadas	Pedidos conseguidos / ofertas
Tasa de gastos comerciales sobre ventas	Gastos comerciales respecto de las ventas	Gastos comerciales / ventas totales
Eficiencia de la red de ventas	Ventas de vendedores	Ventas totales / No. vendedores

Cuadro 4.4. Ejemplos de indicadores de control de gestión para las distintas áreas

De la misma forma que en el área comercial y de marketing, en el área de producción se establecen indicadores de gestión para planear, controlar y administrar las actividades realizadas. Algunos de los indicadores que se proponen son:



INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FORMA DE MEDICIÓN
Producción real y prevista	Comparar la producción real con la prevista	Producción real / producción prevista
Plazo de entrega de proveedores	Variación entre la fecha establecida de entrega y la fecha real de entrega.	Días de retraso en la entrega.
Fabricación no productiva	Fabricación no productiva respecto de la producción total.	Fabricación no facturable / fabricación total
Defectos de fábrica	Cantidad de productos defectuosos respecto de la producción total.	Cantidad de piezas defectuosas / piezas totales
Horas máquina utilizadas	Horas reales de máquina utilizadas.	Horas máquina reales / horas máquina totales
Horas hombre utilizadas	Efecto de las horas hombre reales utilizadas.	Horas hombre reales / horas hombre totales
Eficiencia del mantenimiento preventivo	Éxito del mantenimiento preventivo	Costo de mantenimiento preventivo / costo del mantenimiento total

El área de **calidad** tiene la función principal en la gestión de la calidad que está en manos del director de calidad, técnico de calidad y encargados o jefes de fabricación. Cabe mencionar que la calidad no sólo es responsabilidad de las personas antes mencionadas, sino de toda la cadena como producción, recursos humanos finanzas, etc.



Algunos de los indicadores de gestión que se pueden implementar en el área de control de calidad se mencionan a continuación:

INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FORMA DE MEDICIÓN
Rechazos de producción	Recursos que no cumplen con las especificaciones o calidad deseados	No. Productos rechazados / productos consumidos
Consumos de materiales	Variación entre consumos reales y previstos	Consumos reales / consumos previstos
Rechazo de compras	Rechazos a proveedores por mala calidad	Rechazos de compras / compras a proveedores
Quejas por clientes	No. De reclamaciones o quejas por ventas realizadas	No. De quejas / No. De ventas por clientes
Entregas tardías	Entregas a destiempo	No. Pedidos entregados con retraso / total de pedidos entregados
Costo del servicio posventa	Efectos del costo por servicio posventa en las ventas	Costo de servicio posventa / ventas totales
Costo de la calidad	Impacto del costo de la calidad en las ventas	Costo de obtener la calidad / ventas totales

Cuadro 4.5. Indicadores de Gestión

Una vez determinado el costo del personal, se pueden establecer indicadores de gestión relacionados al **recurso humano** de la empresa. A continuación, se sugieren algunos indicadores para los recursos humanos:



INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FORMA DE MEDICIÓN
Absentismo	Absentismo respecto de las horas de trabajo	Horas de absentismo / horas totales laborales
Efectividad de los costos laborables	Desviación entre el costo laboral previsto y real	Costos laborales reales / costos laborables previstos
Estabilidad laboral	Efectos de la bajas respecto de los trabajadores	Bajas del periodo / total de trabajadores
Accidentes por empleado	Accidentes en función al numero de empleados	Número de accidentes / número de empleados
Retención de empleados clave	Efectos de las políticas de contratación	No. De bajas de empleados / total de empleados clave

Cuadro 4.6. Indicadores para los recursos humanos

Algunos de los indicadores de gestión que se pueden implementar en los gastos de estructura (administración, departamento legal, etc.) de organización se detallan a continuación:

INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FORMA DE MEDICIÓN
Beneficio por empleado	Relación beneficio empleado	Utilidad antes de impuesto / No. De empleados
Liquidez	Capacidad a corto plazo para soportar las deudas	Activo circulante / exigible a corto plazo
No. Facturas repetidas	Errores administrativos por facturación	No. Facturas repetidas

Cuadro 4.7. Indicadores de gestión en los gastos de estructura



Sin embargo, no disponer de los indicadores de control de gestión puede traer consigo algunas consecuencias, entre las que destacan:

- ✓ Desconocer el nivel de satisfacción de los productos o servicios ofrecidos.
- ✓ Desconocer la rentabilidad de los clientes.
- ✓ Desconocer los efectos de la actividad de marketing.
- ✓ Desconocer la productividad de los empleados.
- ✓ Pérdida de clientes y empleados.
- ✓ Desconocer el rumbo de la acciones y por ende, el cumplimiento de los objetivos.

4. 2. Establecimiento de estándares

En los sistemas de control de gestión, los estándares usados para la evaluación de los resultados reales se clasifican de tres formas:

- a) Estándares predeterminados o presupuestos.
- b) Estándares históricos.
- c) Estándares externos.

Los **estándares predeterminados o presupuestos** pueden ser valiosos si se preparan con detenimiento y detalle, ya que son la base de comparación de los resultados obtenidos. Si los estándares predeterminados están establecidos en función de datos aleatorios, pueden representar un peligro en la toma de decisiones o, simplemente, la información que emane de ellos sólo serán datos que no contribuyan al mejoramiento y gestión de las operaciones. Este tipo de estándares se determinan, normalmente, de bases y estudios científicos, y pueden representar medidas de eficiencia sobre las cuales trabajará la organización. Cabe señalar que los estándares deben ser gestionados y actualizados periódicamente, ya que con el tiempo las actividades, los procesos y los recursos se modifican.

Los **estándares históricos** son medidas obtenidas de actuaciones pasadas. Normalmente las organizaciones emplean estos estándares para comparar ejercicios corrientes con ejercicios pasados. Malos hábitos como la comparación de resultados históricos con los actuales puede traer graves



consecuencias que limiten la gestión y evolución de las acciones efectuadas debido a que muchas veces ni los propios datos históricos reales son veraces y confiables. Tomemos en cuenta que si en un periodo pasado se tuvieron situaciones viciadas que provocaron el consumo desmedido de recursos, no se pueden tomar como base para la comparación de nuevos periodos. Cuando existe en la organización un estándar histórico debe considerarse la precisión y objetividad de la información para poder obtener resultados aproximados que beneficien el proceso de mejora continua y la toma de decisiones.

Los **estándares externos** son medidas basadas en resultados de otros centros de responsabilidad u otras organizaciones del mismo sector. El resultado de una unidad de negocio puede ser un parámetro para medir la actuación de otra unidad de negocio. La comparación y establecimiento de estándares externos puede ser desde una oficina, una unidad de negocio, un proceso, hasta la organización por completo. Algunas empresas identifican en el sector aquella organización que a su criterio es la que mejor se desempeña para obtener un punto de comparación y evaluar el curso de sus acciones (*benchmarking*).

Una vez tratados los tipos de sistemas que se pueden adoptar en la implementación de un sistema de control de gestión, es preciso también mencionar algunas limitaciones que se pueden enfrentar, entre las que destacan principalmente:

- ✓ Las desviaciones obtenidas en la comparación de los estándares con los resultados reales que son válidas sólo si el estándar es confiable.
- ✓ El mejoramiento de una actividad o proceso está dado en función a la determinación y objetividad de los estándares.
- ✓ La toma de decisiones depende invariablemente del resultado obtenido de la comparación y determinación de datos.

Algunas de las causas por las que se puede incurrir en errores frecuentemente son por la mala determinación de los estándares o por la falta de actualización o adecuación del mismo.



Como podemos observar, la determinación e implementación de indicadores de control de gestión, así como los estándares a seguir en la trayectoria operativa y estratégica de la organización, queda en manos de los directivos considerando las experiencias obtenidas; las habilidades para identificar los factores críticos de éxito deben estar sustentadas con un minucioso estudio que brinde información veraz. Es preciso comentar que los factores críticos de éxito, así como los indicadores de gestión y los estándares varían en función a los objetivos plasmados en la planeación estratégica de la organización.

Bibliografía del tema 4

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, Mc Graw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ Padilla, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, McGraw Hill, 2001, 709 pp.

Actividades de aprendizaje

- A.4.1** Elabora una tabla de indicadores de control de gestión que pueden implementarse en el área comercial de una empresa comercializadora.
- A.4.2** Determina los posibles factores críticos de éxito de una empresa de servicios profesionales.
- A.4.3** Elabora un cuadro sinóptico de las principales ventajas y limitaciones en la implementación de estándares históricos en una organización.



Questionario de autoevaluación

1. ¿Qué son los indicadores de control de gestión?
2. ¿Qué limitaciones se pueden presentar en la identificación y establecimiento de los factores clave del negocio?
3. ¿Qué requisitos mínimos deben cumplir los indicadores de control de gestión?
4. ¿En función de qué se pueden identificar los factores clave del negocio?
5. Menciona algunos aspectos clave del negocio en el área comercial.
6. ¿Cuáles son algunas de las consecuencias de carecer de indicadores de control de gestión?
7. ¿Qué consecuencias puede tener elaborar presupuestos con estándares no fiables o con datos aleatorios en el control de gestión?
8. Menciona algunas limitaciones que pueden presentarse en la implementación de un sistema de control de gestión.
9. ¿Cuáles son los objetivos a medir en los indicadores de control de gestión del capital humano?
10. ¿Qué son los factores clave del negocio?

Examen de autoevaluación

1. Su objetivo primordial es implementar la estrategia con el mayor éxito posible:
 - a) sistema de medición de resultados.
 - b) sistema de costos.
 - c) indicadores de control de gestión.
 - d) efectividad de los costos.

2. Nivel de medida estratégica que indica el progreso y avance de la estrategia en áreas críticas:
 - a) finales.
 - b) no financieras.
 - c) intermedias.
 - d) externas.



3. Representan algunos aspectos clave que se miden en el área de compras y almacenes de una organización:
 - a) tecnología, capacidad utilizada y productividad.
 - b) costos de compra, descuentos y gestión de almacenes.
 - c) liquidez, solvencia y rentabilidad.
 - d) habilidades, motivación y ausentismo.

4. Es una de las ventajas en la identificación de los factores clave del negocio:
 - a) la situación actual de los productos existentes.
 - b) no se cuenta con los elementos básicos para su determinación.
 - c) proporcionar información veraz y oportuna.
 - d) motivar la implementación de los factores de control.

5. Instrumentos que permiten medir la consecución de los objetivos de la empresa basados principalmente en los aspectos clave del negocio:
 - a) medición de resultados.
 - b) indicadores de control de gestión.
 - c) establecimiento de estándares.
 - d) factores clave del negocio.

6. Son ejemplos de indicadores de gestión del área de calidad:
 - a) venta por empleado, fidelidad del cliente.
 - b) defectos de fábrica, eficiencia del mantenimiento preventivo.
 - c) estabilidad laboral, retención de empleados clave.
 - d) quejas de clientes, costo del servicio post-venta.

7. Es uno de los objetivos a medir con los indicadores de gestión en el área de producción:
 - a) comparar la producción real contra la prevista.
 - b) rechazos a proveedores por mala calidad.
 - c) capacidad de conseguir pedidos.
 - d) desviación entre el costo laboral previsto y el real.



8. Son medidas obtenidas de actuaciones pasadas:
- a) estándares externos.
 - b) estándares históricos.
 - c) indicadores de gestión.
 - d) medición de resultados.
9. Herramienta utilizada por algunas organizaciones con el fin de identificar la organización que mejor se desempeña en el sector para obtener un punto de comparación:
- a) gestión de procesos.
 - b) *benchmarking*.
 - c) control de calidad.
 - d) presupuesto.
10. Es una causa frecuente que provoca que la información no sea veraz, y provoca que la administración tome decisiones incorrectas:
- a) errores en la determinación de estándares.
 - b) errores en las cifras presupuestarias.
 - c) errores en la interpretación de desviaciones
 - d) errores en la aplicación de indicadores.



TEMA 5. IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA TOMA DE DECISIONES

Objetivo particular

- Identificar la importancia de contar con un sistema de información para las distintas áreas de la organización.
- Conocer el origen de los informes de la organización.
- Identificar los distintos tipos de informes.

Temario detallado

- 5.1. Evaluación del impacto en la operación
- 5.2. Evaluación del impacto en la administración
- 5.3. Evaluación del impacto en las finanzas
- 5.4. Evaluación del impacto en servicio interno y externo
- 5.5. Análisis del punto máximo de eficiencia financiero-operativa

Introducción

Para que una organización pueda diagnosticar constantemente la situación en la que se encuentra, debe contar con un sistema de información que resuma los efectos de sus acciones, el comportamiento de sus áreas y los recursos aplicados. Una de las características principales que debe tener la información es que sea el soporte y sustento necesario para que los directivos tomen decisiones oportunas y objetivas. Es importante que la administración cuente con un informe (*reporting*) que ofrezca información de manera global para tener un amplio conocimiento de la empresa. Recordemos que en la medida en que los responsables estén informados, será el nivel de control y mejoramiento que tengan para sus áreas y, en general, para la organización en su conjunto.

5.1. Evaluación del impacto en la operación

Para comenzar a diseñar un sistema de información, es preciso definir el informe o *reporting* de control de gestión como “un sistema de información que permite tener una visión global de la situación o del estado de la empresa mediante todo tipo de indicadores de gestión y cualquier otro tipo de



información externa o interna a la propia empresa”.⁸ Este *reporting* de control de gestión tiene como principal característica ofrecer a los administradores una visión amplia de la trayectoria y rumbo de sus estrategias, así como el sustento formal de sus decisiones.

Algunas de los **objetivos** que persigue el *reporting* de control de gestión son:

- ✓ Apoyar y sustentar la toma de decisiones.
- ✓ Medir el cumplimiento de las acciones de los distintos responsables de la organización.
- ✓ Evaluar el seguimiento de las estrategias al logro de los objetivos.
- ✓ Evaluar la situación actual de la organización mediante indicadores de gestión.
- ✓ Evaluar las causas y efectos de las desviaciones.
- ✓ Medir la evolución de los aspectos críticos de la organización.
- ✓ Corregir las desviaciones y asignarlas a los distintos responsables.

De la misma forma, el *reporting* de control de gestión debe tener algunas **características** para funcionar como medio de información, entre las cuales destacan:

- ✓ Contener los aspectos críticos de la organización, así como los estratégicos.
- ✓ Evaluar y justificar las desviaciones.
- ✓ Contener indicadores financieros y no financieros, internos y externos.
- ✓ Debe identificar problemas, responsables y medidas de actuación.
- ✓ Debe realizarse de forma periódica (por lo menos una vez al mes).
- ✓ La información contenida debe ser actual, veraz, oportuna y fiable.

El diseño y estructura de los informes de control de gestión dependerá de las necesidades propias de la organización; sin embargo, algunas de las formas que pueden tener los informes son:

⁸ . *Ibidem*, p 280.



ESTRUCTURA	CARACTERÍSTICAS
Explicativa o en forma de texto	Dar una explicación, argumentos y sugerencias de información analizada
Cuadros o tablas de datos	Tablas con cifras comparativas
Gráfica	Información resumida en forma de gráficos
En función a objetivos	Técnicas mezcladas de presentación de información para dar claridad al los objetivos que se persiguen
Telemáticas	Información mediante programas y sistemas

Cuadro 5.1. Estructura de los informes de control de gestión

Es importante aclarar que los informes deben ser estructurados para diferentes objetivos y áreas de responsabilidad.

La naturaleza de los informes permite a los directivos contar con datos e información que les ayuda en distintos objetivos; dentro de los informes podemos clasificar tres tipos:

- a. Informe de problemas.
- b. Informes de progreso.
- c. Informes financieros.

Los informes de **problemas** incluyen complicaciones y amenazas que se pudieran enfrentar en el futuro. Es de vital importancia que la dirección cuente con este tipo de informes en tiempo y forma para lograr fundamentar decisiones y acciones correctivas. Los informes de problemas pueden elaborarse de manera formal (documentos, cartas, informes) o bien, de manera informal (verbal) cuando las circunstancias lo ameriten.



Los informes de **progreso** se sustentan en los datos planeados y reales de tal suerte que su comparación proporcione un parámetro respecto del avance de las actividades o tareas realizadas. Las desviaciones (cantidad, precio y tiempo) que proporcione el reporte de progreso deben ser identificadas y analizadas para la toma de decisiones.

Finalmente, los informes **financieros** son documentos formales que acumulan costos y eventos identificables y cuantificables. Este tipo de informes son menos importantes para el control de gestión debido a que requieren tiempo y precisión para su elaboración; lo que provoca, que los directivos pongan más atención en los reportes de problemas y progreso.

A continuación se mencionan algunos tipos de informes y sus objetivos a medir en el área operativa, entre los que destacan: producción, compras y almacenes en área comercial.



En el área comercial tenemos:

INFORME	OBJETIVO A MEDIR
Análisis de ventas y márgenes: Márgenes por líneas de productos, zonas comerciales, clientes, comisionistas.	Analizar y comparar los márgenes de ventas presupuestados contra los reales.
Análisis de gastos comerciales: Gastos de estructura, promoción, comisiones y descuentos.	Analizar los gastos comerciales contra los presupuestados.
Análisis de gestión comercial: Ofertas, pedidos, etc.	Capacidad de generar pedidos.
Análisis del rendimiento de ventas por vendedores: Nacionales, extranjeros, etc.	Medir las ventas por cantidad y rentabilidad
Análisis de cuentas por cobrar Clientes, deudores:	Medir los plazos y antigüedad de saldos
Análisis de ventas por volumen: Líneas de productos, canales de distribución, etc.	Medir la influencia de los clientes en las ventas
Análisis de las devoluciones y reclamaciones: Clientes, proveedores, etc.	Medir los motivos y causas de las insatisfacciones de los clientes
Análisis de las tendencias de mercado: Competencia, productos sustitutos, etc.	Medir la evolución de las ventas según clientes, competidores, etc.
Resumen de indicadores de los factores críticos de éxito: Calidad, desempeño, valor agregado, etc.	Establecer los indicadores clave del área
Análisis de los efectos de publicidad y porción clasificados por áreas y productos: Productos, línea de productos, etc.	Medir los márgenes de ingresos por efectos de la publicidad

Cuadro 5.2. Tipos de informes para el área operativa.



De la misma forma, en el área de producción se propone la estructura del siguiente informe:

INFORME	OBJETIVO A MEDIR
Análisis de los costos de producción: Costos por centros de costo y por departamento de producción	Comparar y analizar los datos presupuestados con los reales
Costos ociosos	Medir la improductividad
Mantenimiento y reparación	Medir los gastos relacionados al mantenimiento y reparación de máquinas y equipos
Análisis de la calidad de productos: Rechazos, devoluciones, defectos.	Medir los efectos de la calidad en los productos clasificados por tipo de defecto y causa de devolución
Análisis de costo de los materiales	Medir la influencia de los materiales en los productos
Productividad de mano de obra y maquinaria	Medir la productividad
Planeación de la producción	Medir la eficacia de la planificación de la producción
Inversiones	Evolución de las inversiones previstas
Resumen de indicadores de factores críticos de éxito en producción	Establecer todos los indicadores que afecten en área
Análisis de costos de calidad y de no calidad	Medir la influencia de los costos de la calidad y de no calidad en los ingresos

Cuadro 5.3. Tipos de informes para el área de producción.



Dentro de la operación también encontramos el área de responsabilidad de compras y almacenes para las cuales se propone el siguiente informe:

INFORME	OBJETIVO A MEDIR
Costos de compras y almacenes	Analizar los gastos presupuestados con los reales
Stocks, rotación y antigüedad de productos	Medir los volúmenes de existencias
Control de precios	Medir la evolución de los precios y su influencia en los ingresos
Análisis de las entregas de proveedores por plazo y calidad	Medir la calidad y el tiempo de las entregas
Pedidos pendientes de recepción	Medir la cantidad de pedidos pendientes para programaciones futuras de producción
Resumen de indicadores de factores críticos de éxito	Establecer los indicadores clave del área

Cuadro 5.4. Tipos de informes para el área de compras y almacenes.

Cabe señalar que establecer informes por áreas de responsabilidad en el área operativa trae consigo una buena gestión de las actividades encaminadas a la recepción de materiales, a la fabricación y entrega de productos. Medir la evolución de los indicadores beneficiará de manera objetiva el proceso de mejora continua en la operación de la organización.

5.2. Evaluación del impacto en la administración

Para evaluar el impacto de las acciones emprendidas en la organización, los directivos deben contar con un sistema de información que les permita valorar y gestionar los efectos que cada una produce, a fin de estar en posibilidades de llevar a cabo un proceso de mejora continua y ejecutar las acciones correctivas en el momento en que son requeridas. Por muchos años, los informes



financieros han sido un gran apoyo en el análisis del comportamiento de la organización; sin embargo, las necesidades han obligado a los directivos a emprender nuevas fuentes de información que les permitan sustentar sus decisiones y tomar el mando de la organización.

Como se ha comentado, en cada área de la organización debe existir un sistema de información que respalde las decisiones y resultados obtenidos, de tal suerte, que puedan medirse los efectos de las acciones realizadas y poder estar en condiciones de mejorarlas. En el área administrativa-financiera se proponen los siguientes informes:

INFORME	OBJETIVO A MEDIR
Análisis de los gastos administrativos o estructura de la organización	Comparar y analizar los gastos reales con los presupuestados
Presupuesto de tesorería	Definir la situación a corto plazo del área de tesorería
Estado de situación financiera	Importancia del activo y pasivo de la empresa
Resumen de indicadores del área administrativa – financiera	Definir los aspectos clave del negocio en el área administrativa financiera
Análisis de origen y aplicación de recursos	Medir el origen y la aplicación de los fondos
Análisis de cuentas incobrables	Evolución de los riesgos de cuentas

Cuadro 5.5. Tipos de informes administrativo – financieros.



Para el área de responsabilidad de recursos humanos se propone:

INFORME	OBJETIVO A MEDIR
Estructura del departamento	Análisis de gastos presupuestados con los reales
Estatus y evolución del personal	Medir el absentismo, rotación, capacidad, productividad
Valoración del puesto de trabajo	Evolución de jerarquías, categorías, etc.
Resumen de indicadores de éxito del negocio	Establecer los indicadores de éxito del área de recursos humanos (rotación de personal, satisfacción del cliente interno, eficiencia operativa, etc.)

Cuadro 5.6. Tipos de informes para el área de recursos humanos.

De la misma forma que en el área de producción, compras y almacenes, en el área administrativa es importante medir la evolución de los indicadores para alimentar el proceso de mejora continua de la organización. Los efectos de una buena gestión en el área administrativa-financiera traen consigo la obtención y aplicación óptima de los recursos, así como el apoyo eficiente a las áreas de responsabilidad operativa.

5.3. Evaluación del impacto en las finanzas

Es preciso mencionar que una vez que se han establecido los controles e indicadores de gestión en las áreas operativas, se evalúen los impactos de las acciones en las finanzas de la organización. Una herramienta de ayuda en este proceso es el estudio de las razones financieras para evaluar y medir de manera formal los resultados obtenidos. El estudio de las razones financieras es una técnica que no considera el valor del dinero a través del tiempo; esto significa que para llevarse a cabo, considera información a una determinada fecha en la que los actos han sido consumados, lo que la hace no estar directamente relacionada con el análisis de la rentabilidad económica.



La información y análisis de tipo financiero puede utilizarse básicamente para satisfacer intereses externos como los de instituciones bancarias, acreedores, gobierno, etc.

Existen cuatro tipos básicos de razones financieras:

1. Razón de liquidez, que mide la capacidad de la organización para cumplir con sus obligaciones como son cuentas por pagar.
2. Tasas de apalancamiento. Miden el grado en que la empresa trabaja con capital ajeno o se ha financiado por medio de deuda.
3. Tasas de actividad. Mide la efectividad de las actividades empresariales.
4. Tasas de rentabilidad. La rentabilidad es el resultado de un gran número de decisiones y políticas. La tasa de rentabilidad mide la el nivel de la eficiencia administrativa de la organización.

Es importante comentar que el análisis y aplicación de las razones financieras benefician a la organización siempre y cuando no se maneje una tasa de interés.

Este tema se tratará más a detalle en el punto 6.2. del tema seis. En el cuadro del tema 5.5. se mencionaron algunos informes que integran el área administrativa – financiera.

5.4. Evaluación del impacto en el servicio interno y externo

Dentro del contenido del *reporting* de control de gestión podemos clasificar la información de manera interna y externa a la organización. Es importante recalcar que la estructura de la información dependerá de la administración interna de la organización, así como de los factores externos que la afectan; sin embargo, toda información debe estar debidamente sustentada y justificada para la toma de decisiones de manera objetiva. La **información de tipo interno** que debe tener la organización como mínimo es:

- ✓ Evolución de los indicadores del cuadro de mando integral.
- ✓ Balance de situaciones expresada en términos monetarios y porcentajes.
- ✓ Cuentas de gastos acumuladas por departamentos o procesos.



- ✓ Cuentas presupuestadas por departamentos o procesos.
- ✓ Análisis de desviaciones.
- ✓ Análisis de clientes, tipos de servicios, responsables, facturación (horas, cuota, servicio).
- ✓ Presupuestos de tesorería.
- ✓ Análisis de cuentas por cobrar detallado por cliente y responsable.
- ✓ Análisis de acciones y resultados por departamento, área o proceso, líneas de productos, etc.

Se ha mencionado dentro de la información interna de la organización el cuadro de mando integral (Balanced Scorecard) y es preciso identificar su estructura y objetivos como medio de información y comunicación dentro del *reporting* de control de gestión. “El proceso de creación del cuadro de mando integral se basa en la premisa de la estrategia como hipótesis. La estrategia implica el traslado de una organización de su posición actual a una posición futura deseable pero incierta. El cuadro de mando permite describir las hipótesis estratégicas como un conjunto de relaciones causa – efecto que son explícitas y se pueden probar”.⁹ En la figura 5.1. se muestra la estructura del cuadro de mando integral.



Figura. 5.1. Cuadro de mando integral. (Balanced Scorecard).

⁹ Robert S Kaplan y David P Norton, *Cómo utilizar el cuadro de mando integral para implementar y gestionar su estrategia*, p 86.



El cuadro de mando define los objetivos y actividades a realizar en el corto plazo que son los elementos que hacen que una organización sea diferente a la competencia; de igual manera, establecen ventajas competitivas, generando valor a largo plazo para accionistas y clientes. Como se puede observar en la figura 5.1., el proceso comienza desde la perspectiva financiera, identificando los objetivos para los accionistas y clientes. En segundo término tenemos la **perspectiva del cliente** que consiste en identificar cuáles son los clientes que harán crecer el negocio, cuál es la visión que pretendo que los clientes tengan de mí y, finalmente, cuál es la propuesta de valor que diferenciará a la organización.

En la perspectiva de **procesos internos** (diseño de productos, desarrollo de marcas, mercados, servicios, ventas, logística, operaciones) se definen las acciones o actividades encaminadas a generar valor o establecer la diferenciación. Esta etapa es de gran apoyo para la perspectiva financiera y del cliente porque define cómo alcanzar los objetivos en estas dos. Finalmente, en la cuarta perspectiva (**aprendizaje y crecimiento**) reconoce que la habilidades, capacitación, voluntad y conocimientos de los empleados al ejecutar las acciones son de gran importancia para el desarrollo e implementación óptima de las estrategias. En la estructura de la cada perspectiva del cuadro de mando integral deben establecerse objetivos, indicadores, metas e iniciativas para la consecución de los resultados deseables. A continuación, se mencionan algunos aspectos a controlar y objetivos a conseguir en las cuatro perspectivas del cuadro de mando integral.



En la perspectiva financiera:

RUBRO	OBJETIVO
Ingresos y cartera de clientes	Aumento por ventas, clientes nuevos, mercados nuevos. Aumentos por responsabilidad por clientes, mercados, etc.
Reducción de costos y mejora de la productividad	Reducción de costos en la administración y operación de la organización Productividad por empleado o máquina
Inversión en activos	Utilización de activos Rotación de existencias Días de cobro Rentabilidad de ventas y capital
Valor para los accionistas	Cantidad de dividendos a pagar
Riesgo	Riesgo de la organización

Cuadro 5.7 Objetivos de la perspectiva financiera.

En la perspectiva de clientes:

RUBRO	OBJETIVO
Cuota de mercado	Medir el crecimiento de la cuota de mercado
Retención de clientes	Medir la retención y pérdida de clientes
Nuevos clientes	Medir la forma de obtener nuevos clientes
Satisfacción de clientes	Medir la satisfacción de los clientes en cuanto a calidad, servicio, recepción
Rentabilidad de clientes	Medir la rentabilidad de los clientes

Cuadro 5.8. Objetivos de la perspectiva de clientes.



En la perspectiva de procesos internos:

RUBRO	OBJETIVO
Innovación	Medir las ventas de nuevos productos Medir el tiempo de introducción de nuevos productos Medir las pérdidas por el retraso en la innovación de nuevos productos
Operación	Medir los tiempos de producción Medir los efectos de los defectos, reclamaciones, etc.
Servicio posventa	Medir la calidad de los servicios posventa así como los efectos en la calidad

Cuadro 5.9. Objetivos de la perspectiva de procesos internos.

En la perspectiva de aprendizaje y crecimiento

RUBRO	OBJETIVO
Capacidad del personal	Medir la satisfacción del personal, medir los efectos de retener al personal clave.
Capital intelectual	Medir las cualidades, conocimientos, habilidades y la evolución de los trabajadores
Capacidad del sistema de información	Medir la eficiencia de los sistemas de información
Motivación y alineación	Medir la eficacia del trabajo en equipo, en número de propuestas de los trabajadores, innovaciones, etc.

Cuadro 5.10. Objetivos de la perspectiva del aprendizaje y crecimiento.



Dentro de las consideraciones en la **información de tipo externo** que debe tener la organización se encuentran:

- ✓ Datos del sector en el que se encuentra la organización, así como del segmento al que pertenece.
- ✓ Medios de comunicación.
- ✓ Datos adicionales de clientes, proveedores, instituciones bancarias, gobierno, etc.
- ✓ Datos de cualquier fuente de información que alimente el conocimiento de la situación y posición de la organización en la industria. Competencia, mercado, clientes, zona geográfica, etc.

5.5. Análisis del punto máximo de eficiencia financiero–operativa

Una vez comprendidos los procesos operativos y estratégicos de la organización, debemos gestionar los costos, ingresos, beneficios y en general, los resultados obtenidos por los centros de responsabilidad de modo que se busque un nivel de eficiencia para todas las actividades y recursos de la organización. “Un centro de responsabilidad es una unidad organizativa a cargo de un director, que es el responsable de sus actividades”.¹⁰

Los **centros de responsabilidad** componen una jerarquía que va desde la más pequeña (tareas, actividades, etc) hasta la principal (dirección). En las organizaciones estratégicas cada unidad de negocio tiene este nivel de jerarquías. Los centros de responsabilidad son establecidos para el cumplimiento de las metas u objetivos, es decir, la unión y cumplimiento de los objetivos por cada área de responsabilidad es el cumplimiento del objetivo general de la organización. Para que un centro de responsabilidad ejecute sus acciones, es necesario que reciba *inputs* (entradas) como materiales, trabajo, capital con el propósito de generar *outputs* (salidas) tangibles (bienes producidos) o intangibles (servicios). A su vez, por cada *output* generado, la organización debe generar ingresos que son el sustento de sus próximas actividades.

¹⁰ Anthony Robert N. y Vijay Govindarajan, *op. cit.*, p 96.



La responsabilidad más fuerte de la organización es encontrar una relación óptima entre los *inputs* y *outputs* de tal suerte que se logre una eficiencia en los recursos utilizados. En ocasiones los *inputs* están ligados a los *outputs* como es el caso de las materias primas en donde se busca con determinados materiales establecidos en los estándares la creación de un artículo terminado; sin embargo, en algunas ocasiones es difícil relacionar la entrada con el resultado, como es el caso de la publicidad para incrementar el margen de ventas, siendo éste último un factor sensible a otros factores como el gusto del consumidor y no sólo a la publicidad.

En la figura 5.2. se muestra una representación gráfica del núcleo de operaciones de los centros de responsabilidad.



Figura 5.2. Centros de responsabilidad.

Muchos de los *inputs* que reciben los centros de responsabilidad se pueden medir y expresar como kilómetros, metros, kilogramos, piezas, horas hombre, horas máquina, kilowatios, etc. En un sistema de control de gestión, estas medidas se pueden expresar en términos monetarios, lo cual facilita la gestión y comparación de estos factores. Considerando lo anterior, podemos decir que “el coste es una medida monetaria de la cantidad de recursos utilizada por un centro de responsabilidad”.¹¹ Es preciso mencionar que para las organizaciones es más fácil en ocasiones medir y cuantificar los *inputs* o entradas que reciben los centros de responsabilidad que medir y cuantificar las salidas u *outputs* que genera. Por ejemplo, para una organización que presta servicios sería fácil cuantificar y medir los recursos que emplea para la prestación de ese servicio (equipo, instalaciones, horas hombre, etc.) pero

¹¹ *Ibidem*, p 98.



sería difícil cuantificar el valor añadido por la prestación eficiente de ese servicio.

Los *inputs*, *outputs* y costos son excelentes elementos para explicar e identificar la eficiencia y eficacia de una organización, ya que son los criterios por los que se evalúan las acciones y resultados efectuados por los centros de responsabilidad. “La **eficiencia** es el ratio que mide la cantidad de output respecto al *input* o a la cantidad de output por unidad de *input*. Una manera de gestionar la eficiencia de un departamento o centro de responsabilidad es mediante la comparación de *inputs* y *outputs*; esto es, que si un departamento logra obtener el mismo output con menores inputs que otros departamentos, se puede entender que es más eficiente. Otra manera de medir la eficiencia de los centros de responsabilidad es mediante la comparación de los costos reales con los estándares establecidos aunque en la práctica este método puede tener algunas limitantes como el que los estándares estén calculados de manera incorrecta o no estén debidamente sustentados y actualizados. “La **eficacia** se determina por la relación entre el output de un centro de responsabilidad y sus objetivos”.¹² Esto es, en cuanto más contribuye un *output* al logro de los objetivos, es más eficaz.

Cabe señalar que para que la organización logre un punto máximo de eficiencia deberá realizar sus operaciones de manera eficiente y eficaz logrando con ello un equilibrio entre los *inputs* y *outputs*; este equilibrio representa a la vez un beneficio satisfactorio.

Para poder gestionar los informes de la organización es preciso llevar a cabo un cuestionario que debe gestionar entre otras cosas:

- ✓ La objetividad de la información para la toma de decisiones.
- ✓ La suficiencia y veracidad de la información.
- ✓ Las expectativas y relevancias.
- ✓ La evidencia y justificación de la información.

¹² *Ibidem*, p 99.



- ✓ La frecuencia de elaboración.
- ✓ Las responsabilidades y los responsables.

En conclusión, podemos definir que un sistema de información para el control de gestión de la organización debe estar fundado y sustentado en las necesidades y capacidades de la administración, asimismo, estará condicionado a la objetividad de los directivos de la organización.

Bibliografía del tema 5

GAYLE RAYBURN, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, Mc Graw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001. 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ PADILLA, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, Mc Graw Hill, 2001, pp. 709.

Actividades de aprendizaje

- A.5.1** Elabora un listado de *inputs* que emplearía una organización de servicios para sus actividades de publicidad.
- A.5.2** Elabora un cuadro en el que se ejemplifiquen algunos *outputs* intangibles en una organización de servicios.
- A.5.3** Elabora un cuadro en el que se incluyan algunos objetivos, indicadores, metas e iniciativas para las cuatro perspectivas del Balanced Scorecard de una empresa de servicios.



Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Por qué las organizaciones tienen que contar con un sistema de información?
2. De acuerdo a lo visto en los apuntes. proporciona tu definición de *reporting* de control de gestión.
3. ¿Cuál es la principal característica del *reporting* de control?
4. Menciona cuáles son algunas de las formas que pueden tener los informes.
5. ¿Cuántos y cuáles son los informes de acuerdo a su naturaleza?
6. ¿Cuáles son algunos de los efectos de una buena gestión en el área administrativa-financiera?
7. ¿Cuál es la información interna con la que debe contar como mínimo una organización?
8. ¿Qué podemos obtener con el cuadro de mando integral?
9. De acuerdo a lo presentado en el tema, explica cada perspectiva del proceso del cuadro de mando integral.
10. ¿Cuál es la información externa con la que debe contar una organización?

Examen de autoevaluación

1. Proporcionan un parámetro respecto del avance de las actividades o tareas realizadas.
 - a) Informes financieros.
 - b) Informes de problemas.
 - c) Informes de progreso.
 - d) Informes de control.
2. Incluyen complicaciones y amenazas que se pudieran presentar en el futuro.
 - a) Informes de progreso.
 - b) Evaluación de la organización.
 - c) Informes financieros.
 - d) Informes de problemas.



3. Son documentos formales que acumulan costos y eventos identificables y cuantificables.
 - a) Informes de progreso.
 - b) Evaluación de la organización.
 - c) Informes financieros.
 - d) Informes de problemas.

4. Pertenecen a los informes de producción:
 - a) Análisis de origen y aplicación de recursos, análisis de cuentas incobrables.
 - b) Análisis de ventas y márgenes, análisis de cuentas por cobrar, análisis de devoluciones y reclamaciones.
 - c) Costos ociosos, mantenimiento y reparación, productividad de mano de obra y maquinaria.
 - d) Control de precios, costos de compras y almacenes, pedidos pendientes de recepción.

5. Pertenecen a los informes del área comercial:
 - a) Análisis de origen y aplicación de recursos, análisis de cuentas incobrables, presupuesto de tesorería.
 - b) Análisis de ventas y márgenes, análisis de cuentas por cobrar, análisis de devoluciones y reclamaciones.
 - c) Costos ociosos, mantenimiento y reparación, productividad de mano de obra y maquinaria.
 - d) Control de precios, costos de compras y almacenes, pedidos pendientes de recepción.



6. Son Informes que pertenecen al área de responsabilidad de compras y almacenes:
 - a) Análisis de ventas y márgenes, análisis de cuentas por cobrar, análisis de devoluciones y reclamaciones.
 - b) Análisis de origen y aplicación de recursos, análisis de cuentas incobrables, presupuesto de tesorería.
 - c) Costos ociosos, mantenimiento y reparación, productividad de mano de obra y maquinaria.
 - d) Control de precios, costos de compras y almacenes, pedidos pendientes de recepción.

7. Son Informes que pertenecen al área administrativa-financiera:
 - a) Análisis de origen y aplicación de recursos, análisis de cuentas incobrables, presupuesto de tesorería.
 - b) Análisis de ventas y márgenes, análisis de cuentas por cobrar, análisis de devoluciones y reclamaciones.
 - c) Costos ociosos, mantenimiento y reparación, productividad de mano de obra y maquinaria.
 - d) Control de precios, costos de compras y almacenes, pedidos pendientes de recepción.

8. Son aspectos a controlar de la perspectiva financiera:
 - a) Ingresos y cartera de clientes, reducción de costos y mejora de la productividad, inversión en activos.
 - b) Innovación, operación, servicio posventa.
 - c) Cuota de mercado, retención de clientes, nuevos clientes etc.
 - d) Capacidad del personal, capital intelectual, capacidad del sistema de información etc.



9. Son aspectos a controlar de la perspectiva de aprendizaje y crecimiento:
 - a) Ingresos y cartera de clientes, reducción de costos y mejora de la productividad, inversión en activos.
 - b) Innovación, operación, servicio posventa.
 - c) Cuota de mercado, retención de clientes, nuevos clientes etc.
 - d) Capacidad del personal, capital intelectual, capacidad del sistema de información etc.

10. Son aspectos a controlar de la perspectiva de procesos internos:
 - a) Ingresos y cartera de clientes, reducción de costos y mejora de la productividad, inversión en activos.
 - b) Innovación, Operación, Servicio posventa.
 - c) Cuota de mercado, retención de clientes, nuevos clientes etc.
 - d) Capacidad del personal, capital intelectual, capacidad del sistema de información etc.



TEMA 6. ESTABLECIMIENTO DE MECANISMOS DE CONTROL

Objetivo particular

- Identificar y conocer los distintos tipos de mecanismos de control.
- Conocer las ventajas y limitaciones de los mecanismos de control.
- Conocer el flujo de efectivo como mecanismo de gestión
- Analizar las desviaciones obtenidas en la comparación de la información real contra la planeada.
- Conocer e identificar el método de retribución variable en el sistema de control de gestión.

Temario detallado

- 6.1. Controles financieros
 - 6.1.1. Presupuestos
 - 6.1.2. Análisis Financieros
 - 6.1.3. Flujos de Efectivo
 - 6.1.4. Análisis de desviaciones
 - 6.1.5. Corrección de desviaciones
- 6.2. Controles operativos
 - 6.2.1. Estándares de calidad
 - 6.2.2. Estándares de productividad
 - 6.2.2.1. Unidades producidas por maquina
 - 6.2.2.2. Unidades producidas por semana
 - 6.2.2.3. Unidades producidas por hora
 - 6.2.3. Otros estándares medibles
 - 6.2.3.1. Puntualidad
 - 6.2.3.2. Desempleo
 - 6.2.3.3. Rotación de personal
 - 6.2.3.4. Generación de valor (financiero – operativo)
 - 6.2.4. Análisis de desviaciones
 - 6.2.5. Corrección de desviaciones



Introducción

El establecimiento de algunas herramientas para el sistema de control de gestión, como los presupuestos, estándares y flujos de efectivo, fortalecen los niveles de control que la organización debe desarrollar en el curso de sus acciones. Es preciso comentar que para una buena gestión, la organización debe contar con elementos que sustenten y planeen el uso de recursos para estar en condiciones de competir en mercados tan exigentes como los que se observan en la actualidad. Inicialmente los informes financieros representaban para la organización un medio ineludible para el sustento de sus decisiones; sin embargo, la diversidad en el gusto del consumidor, la competencia y otros factores económicos han propiciado que las organizaciones recurran a mejores sistemas de información, que enriquezcan sus decisiones y mejoren su posición competitiva.

Aunque algunas herramientas financieras son de gran ayuda para el control de gestión de la organización, también tienen algunas limitaciones que no deben subestimarse, si es que se desea mejorar de manera continua sus procesos.

6.1. Controles financieros

Como se ha comentado anteriormente, los controles financieros son elementos de gestión formales, sin embargo, son poco útiles en el proceso de control de gestión de la organización debido a que presentan algunas limitaciones; por ejemplo, para conocer la situación financiera de la organización de manera precisa por medio de los estados financieros se requiere tiempo adicional al periodo al que se quiere gestionar. En el caso de los presupuestos, su determinación y validez está condicionada a la determinación y actualización de estándares.

Es preciso insistir que la organización debe contar con medios de control que no sólo gestionen su operación y eventos financieros, sino que cuente con aquellos que también le proporcionan información no financiera que propicie la eficacia de los procesos. Algunos directivos centran sus esfuerzos en la comparación de resultados de periodos anteriores con los actuales haciendo poco o nulo énfasis en las causas que dan origen a las desviaciones. Es



preciso que se tome conciencia de que las causas en muchas ocasiones son imputables a eventos ajenos a la organización. Por ejemplo, observe el siguiente estado financiero de una organización de manufactura:

<u>Concepto</u>	<u>Real</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Desviacion</u>
<i>Ventas</i>	295,350	390,840	-95,490
Costo de producción de lo vendido	125,430	112,120	13,310
Utilidad bruta	169,920	278,720	-108,800
Gastos de Venta	80,000	54,800	25,200
Gastos de administración	17,320	12,450	4,870
Gastos financieros	5,350	6,920	-1,570
	67,250	204,550	-137,300

Es evidente que la desviación respecto de los resultados planeados difiere en gran medida de los obtenidos en la operación real de la organización; esto puede provocar que los directivos consideren fríamente los resultados y lleven a cabo ajustes que no beneficien el proceso de mejora continua. Debe procurarse en toda medida analizar y detallar, de forma minuciosa, la causa de las desviaciones para estar en posibilidades de sustentar una decisión. Un directivo que tome decisiones fríamente podría mal interpretar este estado financiero, creyendo que las ventas han disminuido a consecuencia de que hacen falta comisionistas o la fuerza de la publicidad no ha sido la suficiente para lograr el nivel presupuestado.

Un directivo que observa todas las posibilidades en las desviaciones podría deducir que la disminución de ventas fue provocada por tener nuevos productos en el mercado que se están dando a conocer, que existen productos sustitutos que restan ventaja a los productos que elabora la organización, que el poder adquisitivo de las personas ha variado por factores externos o bien, que los productos han dejado de ser atractivos o útiles para el consumidor. Además de identificar las causas precisas que han provocado las desviaciones, el control de gestión va más allá de sólo determinarlas, incluso, gestiona las acciones y medidas que se han tomado, así como el curso de las mismas para darles objetividad en el resultado.



Otro ejemplo que podemos mencionar son los gastos de venta en los que incorrectamente podrían establecerse medidas para reducirlos en lo posible, tratando de imponer al área responsable el cumplimiento del presupuesto sin observar que detrás de ello se encuentra una fuerte labor por introducir nuevos productos en el mercado que traerán beneficios superiores en el futuro. El análisis financiero puede resultar delicado cuando los encargados de llevarlo a cabo estén condicionados por su capacidad o por el nivel de detalle que se les exija por parte de los directivos.

Analizar de manera superficial las desviaciones en función a los resultados financieros obtenidos puede traer grandes consecuencias que provoquen decisiones equivocadas y contrapongan los objetivos de la organización.

6.1.1. Presupuestos

En el tema uno se comentó el significado y tipos de presupuestos, toca ahora puntualizar algunos de los errores y limitaciones que se enfrentan en el uso de presupuestos como medio de control de gestión en las organizaciones.

➤ Errores en el proceso presupuestario

Los errores en los presupuestos dependen de la habilidad de los directivos y de las características de la empresa. A continuación se mencionan algunos de los errores que se pueden cometer en la elaboración de los presupuestos:

- Errores en el cálculo y previsión de las ventas.
- Errores en la determinación del costo de producción de las ventas (empresa de transformación).
- Errores en la asignación de gastos.
- Errores en las previsiones de gastos generales.
- Errores en el establecimiento de plazos.

Los errores en el **cálculo y previsión de las ventas** se presentan cuando las ventas se estiman fuera de la realidad y capacidad de la organización o en función a datos históricos y no en función de los objetivos alcanzables de la empresa. También se puede incurrir en errores en la determinación de ventas



al no tener, de manera detallada, el mercado, las zonas de venta, los productos a vender, clientes, etc.

Los errores en el **cálculo del costo de producción** de lo vendido, así como el costo de adquisición de lo vendido en el caso de las empresas de manufactura y comercializadoras respectivamente, pueden estar generados por considerar datos históricos erróneos, calcularla sin considerar la capacidad y realidad de la empresa, o por no considerar áreas como compras y producción, las cuales tienen una gran importancia.

Los errores en la **asignación de gastos** se presentan cuando la organización decide distribuir sus costos a los productos en función al nivel de ventas o al costo de producción de lo vendido. Al tomar las ventas o el costo de producción de lo vendido como base principal de prorratio de los gastos, éstos pueden sufrir una alteración que conduzca en definitiva a la toma de decisiones equivocadas.

De la misma forma, con una previsión de ventas mal estimada los **gastos generales** se estimarían de manera equivocada provocando que una actividad quede corta en recursos o bien su estimación sea demasiado elevada; esto provocaría, que los recursos no se empleen en áreas de oportunidad para la organización.

Los errores por no **cumplir los plazos** establecidos en el presupuesto se producen por no estructurar un presupuesto o realizarlo de manera superficial y por no contar con el tiempo, dedicación, análisis y corrección de las desviaciones. Otra característica de este tipo de errores se da cuando las negociaciones, los acuerdos y discusiones no tienen resultados o avances; finalmente, los plazos o los calendarios de actividades no se ajustan a la empresa o personas.



➤ **Presupuesto de ventas**

Representa el presupuesto más importante, ya que condicionará la realización y cálculo de los otros presupuestos. El origen del presupuesto de ventas estará dado en función a los objetivos fijados en la planeación estratégica. Este presupuesto debe presentarse y elaborarse de manera detallada (productos, servicios, mercado, distribuidor, cliente, vendedores, etc).

A continuación, se presentan algunos aspectos a considerar en la previsión de las ventas, tomando en cuenta la situación, producto, sector y mercado de cada empresa:

- ♦ Mercado y competencia.
- ♦ Capacidad de producción.
- ♦ Historial de ventas.
- ♦ Entorno.
- ♦ Capacidad comercial.
- ♦ Costos.

El **estudio de mercado** y competencia permite a la organización conocer a los posibles consumidores para crear productos y ofrecer servicios que satisfagan sus necesidades, así como las fuerzas y debilidades de sus competidores para sustentar su ventaja competitiva que le permita ingresar y permanecer en el mercado. Es importante que la organización para poder estar en posibilidades de competir e ingresar a un mercado, considere la **capacidad de producción** para estar en posibilidades de enfrentar un incremento en la demanda, considerando siempre aspectos importantes como valor y calidad.

La organización en el curso de sus actividades debe contemplar un **historial de ventas** para conocer de manera más detallada el comportamiento y rentabilidad de sus clientes, así como las necesidades que los envuelven. El **entorno** representa para la organización también uno de los factores críticos debido a que en él se pueden descifrar situaciones que benefician o afectan directamente como: en la competencia desleal, reglas de carácter legal, economías de escala, etc.



Identificar la **capacidad comercial** permite a la organización conocer la cantidad de productos, canales de distribución, mercados y unidades de negocio para llevar a cabo su actividad comercial; y finalmente, conocer los **costos** le permite sustentar una posición competitiva.

➤ **Presupuesto de gastos comerciales**

Los gastos comerciales permiten a la organización llevar a cabo las actividades necesarias para hacer llegar los productos o servicios a los clientes. Para establecer una previsión de ventas, la empresa debe contar con medios como:

- a) Operativos.
- b) Comerciales.
- c) Promoción y marketing.
- d) Logísticos y posventa.

Los medios **operativos** están formados por el recurso humano del área de administración comercial con actividades como facturación, supervisión, pedidos; material y equipo de oficina y la dirección comercial. Los medios **comerciales** tienen que ver con la fuerza de ventas y se pueden mencionar entre ellos las comisiones, gastos de viaje, estudios de mercado y atención a clientes.

La **promoción** y el **marketing** están relacionados con la publicidad, descuentos, exposiciones, catálogos, etc. Finalmente, los **medios logísticos** y de posventa están representados por las personas al frente de los servicios posteriores a la venta, la entrega y devolución de productos y servicios a los clientes, así como la recepción de materiales.

Algunos factores que pueden influir en el cálculo de los gastos comerciales se detallan en el cuadro 6.1. que a continuación se presenta:



ÁREA COMERCIAL	FACTOR DE INFLUENCIA
Gastos de vendedores	✓ Numero de vendedores ✓ Numero de visitas ✓ Ubicación de clientes ✓ Complejidad de zonas
Medios de venta	✓ Gastos de viaje ✓ Vehículos
Personal en puntos de venta	✓ Número de personas ✓ Horarios ✓ Funciones
Publicidad y promoción	✓ Rentabilidad del producto ✓ Canal de distribución ✓ Descuentos ✓ Muestras
Administración	✓ Pedidos ✓ Clientes ✓ Facturación
Posventa	✓ Servicios

Cuadro 6.1. Factores que influyen en el área comercial.

Cabe mencionar que en cada área de la organización se deben establecer aspectos claves a medir y, sobre todo, establecer indicadores de gestión que proporcionen datos para la toma de decisiones. En el área comercial, debemos tomar en cuenta aspectos de gran importancia que deben ser medidos y gestionados como:

- a) Satisfacción del cliente.
- b) Cartera del cliente.
- c) Eficacia de vendedores.
- d) Calidad.
- e) Posición de la empresa.
- f) Productos nuevos.



- g) Productos sustitutos.
- h) Efectos de la publicidad, promoción y descuentos.
- i) Precios.

➤ **Presupuesto de producción**

En este presupuesto se tratan elementos de la producción que se clasifican principalmente en dos: directos e indirectos. En el cuadro 6.2. se muestran ejemplo de esta clasificación.

DIRECTOS	INDIRECTOS
✓ Materiales	✓ Almacenes y transportes
✓ Servicios directos de producción	✓ Compras
✓ Personal de producción	✓ Supervisión de la producción
	✓ Mantenimiento
	✓ Control de calidad

Cuadro 6.2. Elementos de producción

En los costos de producción existen elementos que determinan su cálculo e importancia. A continuación se mencionan algunos de los aspectos a considerar para el costo de la producción:

- ✓ A partir de la previsión de las ventas, programar la producción, el stock de productos y los suministros de fábrica.
- ✓ Obtener el costo de los productos vendidos y el valor del stock.
- ✓ Valorar la capacidad de producción de la empresa considerando aspectos como tiempo ocioso, horas de producción reales, fallas de máquinas, mantenimiento correctivo, averías, defectos, etc.

El área de compras juega un papel importante en producción, ya que es un proceso para realizar con eficacia la previsión y suministro de materiales que se requieren para la realización del producto. Algunas funciones del área de compras son:

- ✓ Planear y controlar las compras de materiales y el stock de los mismos.
- ✓ Controlar el consumo de los materiales, apoyar en el control de la calidad y aprovisionamiento.



- ✓ Establecer relaciones con proveedores a fin de negociar precios y logística.
- ✓ Controlar la recepción de pedidos.
- ✓ Administrar los materiales obsoletos, defectuosos, averiados, etc.

➤ **Presupuesto de mano de obra**

La mano de obra directa está relacionada directamente con la producción y el cálculo del costo se establece haciendo las siguientes consideraciones:

- Número de personas.
- Sueldos.
- Categorías.
- Prestaciones.

Los pasos a seguir para la determinación del costo del personal son:

- a) Determinar las necesidades de personal en función al programa de producción
- b) Administrar las bajas, la improductividad y los tiempos que afecten la capacidad de la empresa.
- c) Clasificar a los empleados en función a los centros de costos.
- d) Obtener tiempo extraordinario, indemnizaciones, contrataciones temporales y gastos de reclutamiento y selección.



➤ Presupuesto de gastos de estructura

Los gastos de estructura se generan en las áreas que apoyan a las actividades primarias de la organización y corresponden al costo del periodo. En el cuadro 6.3. se detallan algunas de las áreas de la estructura de la empresa, así como los tipos de gastos que se generan en ellas.

ÁREA	GASTO
Dirección	Consejo de Administración Personal de apoyo Planeación
Administración y finanzas	Directores Contabilidad, tesorería, jurídico, proveedores, auditoría, honorarios por asesorías, etc.
Recursos humanos	Contratación, selección, reclutamiento, retribución, capacitación.
Servicios generales	Almacenes, mantenimiento, seguros, maquinaria, suministros, reparaciones, etc.
Informática	Personal, equipo, mantenimiento, reparaciones.

Cuadro 6.3. Áreas de la estructura y tipos de gastos

➤ Presupuesto de inversiones

Uno de los retos más grandes para la organización es el poder de decisión para realizar las inversiones, que en ocasiones representan una proporción significativa de los recursos con los que cuenta. Algunos de los pasos que pueden seguir los directivos para la toma de una decisión de inversión son:

- a) Identificar las necesidades de inversión, así como las distintas alternativas para realizarla.
- b) Identificar los costos, ventajas y desventajas que acompañan a la inversión.
- c) Enlistar los motivos que llevan a la organización a realizar la inversión; éstos pueden ser:
 - 1) Desarrollo de la organización.



- 2) Incremento de la rentabilidad.
 - 3) Obligación.
 - 4) Prevención.
 - 5) Imagen.
- d) Tomar la decisión

Las inversiones son la consecuencia del surgimiento de los distintos proyectos de la organización para decidir entre la mejor alternativa en activos fijos, investigación y desarrollo. El análisis y selección de inversiones se define mediante cuatro etapas:

En la primera etapa se identifican las inversiones necesarias como maquinaria, instalaciones, etc., así como las distintas alternativas para cada tipo de inversión. La segunda etapa es un proceso en el que se estiman costos, ventajas y desventajas, y se concretan los plazos para la puesta en marcha de la inversión. En la tercera etapa se establecen los motivos por los que se elige una inversión considerando, entre otras cosas:

- Necesidades de desarrollo de la organización.
- Optimización de la rentabilidad de la inversión.
- Imposiciones a cargo del gobierno.
- Prevención de riesgos.
- Imagen de la empresa.

Finalmente, en la etapa cuatro, se selecciona la inversión en función a los datos obtenidos en las etapas anteriores valorando los impactos económicos.

➤ **Presupuesto de tesorería**

En este presupuesto se resumen los flujos de cobros y pagos, resultado de la planeación estratégica. La importancia de un presupuesto de tesorería radica principalmente en:

- Prever los problemas financieros.
- Contar con información para realizar negociaciones bancarias.
- Contar con información para accionistas.



- Establecer políticas de control de gastos.

➤ **Presupuesto global**

A partir de los presupuestos anteriores se debe elaborar un presupuesto anual que, entre otras cosas, debe contener las características que se mencionan en el cuadro 6.4.

DOCUMENTOS	COMENTARIOS
Informes mínimos: estado de situación financiera y estado de resultados	Resumen de las principales cuentas.
Comentarios	Datos de las partidas mas importantes como son: ventas, productividad, calidad, etc.
Tablas y gráficos	Claros, sencillos y completos
Anexos	Ligar la información

Cuadro 6.4. Características del presupuesto global

6.1.2. Análisis financiero

“El **análisis financiero** consiste en la aplicación de técnicas y métodos que tienen como objetivo proporcionar elementos de juicio suficientes para interpretar la situación financiera de la empresa”.¹³

En el estudio y análisis financiero de la organización observamos principalmente el estado de situación financiera y el estado de resultados. En el primero de ellos podemos resumir y gestionar a cuánto ascienden los inventarios, los compromisos adquiridos con proveedores, los activos de la organización y cuánto nos deben nuestros clientes. En el segundo estado financiero, resumimos indicadores como los ingresos por las ventas, el costo de ofrecer un producto o servicio, así como otros ingresos y gastos incurridos en la operación de la organización. Para el control de gestión estos indicadores no representan información suficiente para justificar y sustentar las decisiones de

¹³ Alfonso Ortega Castro, *Introducción a las Finanzas*, p. 25.



los directivos; sin embargo, al realizar este análisis deben considerarse algunos aspectos tales como:

1. ¿Las utilidades obtenidas son suficientes respecto de las inversiones realizadas?
2. ¿Cuál es el progreso que se ha tenido desde el inicio de la organización?
3. ¿Se han obtenido los suficientes beneficios para solventar los compromisos futuros?
4. ¿Las políticas establecidas son las más acertadas según las necesidades de la organización?

Para apoyar el desarrollo de estas preguntas, estudiaremos cuatro técnicas de análisis financiero que se mencionan a continuación:

- a) Método de porcentos integrales.
- b) Razones financieras.
- c) Punto de equilibrio.
- d) Flujo de efectivo.

Estas técnicas son de gran ayuda para la interpretación de los resultados obtenidos en los estados financieros.

El método de **porcientos integrales** consiste en expresar en cifras porcentuales los resultados en el estado de situación financiera como el circulante, las inversiones, la maquinaria, edificio, terrenos, así como proveedores, cuentas por pagar, etc. indicado la proporción invertida en cada rubro respecto del total de los recursos de la organización; asimismo, en el estado de resultados se expresa la proporción que guardan los costos y gastos respecto de las ventas totales.

En los cuadros 6.5. y 6.6. se muestra un ejemplo de los porcentos integrales dentro de los estados de situación financiera y estado de resultados.



Estado de Situación Financiera

<u>Activo</u>	mp	%	<u>Pasivo</u>	mp	%
Circulante			Circulante		
caja	4,500	0.49%	proveedores	59,000	6.48%
bancos	46,300	5.09%	acreedores	13,500	1.48%
clientes	20,500	2.25%	impuestos por pagar	12,000	1.32%
inventarios	32,200	3.54%	total circulante	84,500	9.28%
total circulante	103,500	11.37%			
Fijo			Largo plazo		
terrenos	250,000	27.46%	créditos hipotecarios	50,000	5.49%
edificio	320,000	35.15%			
maquinaria y equipo	110,000	12.08%	Capital		
equipo de transporte	95,000	10.43%	Capital social	480,000	52.72%
total fijo	775,000	85.12%	Resultado de ej anteriores	145,000	15.93%
			Resultado del ejercicio	151,000	16.58%
Otros activos			total capital	776,000	85.23%
Seguros pagados por ant	22,000	2.42%			
Rentas pagadas por ant	10,000	1.10%			
total otros activos	32,000	3.51%			
total activo	<u>910,500</u>	100%	total pasivo y capital	<u>910,500</u>	100%

Cuadro 6.5. Análisis financiero, método de porcentos integrales

Como podemos observar en la figura anterior, el rubro más significativo de la organización en el activo es el fijo que representa el 85.12% del total, seguido por el circulante que asciende al 11.37%.

En el total del pasivo circulante, encontramos que el rubro de proveedores asciende a 6.48%; lo que indica, que se deben tomar medidas para gestionar los endeudamientos y pagar los vencimientos.

Como hemos observado, el análisis financiero en razón a porcentos integrales es una alternativa para gestionar de manera proporcional cada uno de los rubros en el estado de situación financiera.



Estado de Resultados

Concepto	Parcial	Total	%
Ventas		430,250	
Ventas de contado	116,000		27%
Ventas a credito	<u>314,250</u>		73%
(-) Costo de producción de lo vendido		314,250	73%
(=) Utilidad bruta		116,000	27%
(-) Gastos de operación		57,050	13%
Administración	24,350		
Ventas	<u>32,700</u>		
(=) Utilidad de operación		58,950	14%
(-) Gastos financieros		5,850	1%
(=) Utilidad del ejercicio antes de impuestos		53,100	12%

Cuadro 6.6. Estado de resultados, análisis por método de porcentos integrales

De la misma forma que en el estado de situación financiera, en el estado de resultados analizamos los porcentajes que representa cada rubro en relación a las ventas para ver en que proporción afectan a los ingresos. En este ejemplo podemos apreciar que el costo representa un 73%, lo que indica que puede ser un renglón importante para analizar su situación.

El análisis porcentual de los estados financieros puede hacerse también comparando meses o años a fin de gestionar la evolución que van teniendo con el paso del tiempo.

“El análisis de **razones financieras** constituye un método para conocer hechos relevantes acerca de las operaciones y la situación financiera de la empresa”.¹⁴

El análisis de las razones financieras dentro de la organización tiene un efecto superior si se lleva a cabo de manera conjunta. Este tipo de análisis mide la interdependencia que existe entre los diferentes rubros del estado de situación financiera y el estado de resultados. Es preciso señalar que deben seleccionarse las partidas significativas a fin de analizar los aspectos

¹⁴ *Ibidem*, p. 30.



relevantes de la organización. Las razones financieras las podemos clasificar en cuatro grupos:

- Liquidez.
- Endeudamiento.
- Eficiencia y operación.
- Rentabilidad.

La **liquidez** mide la capacidad de la organización para resolver y cubrir las obligaciones en el corto plazo, la cual se determina de la siguiente forma:

$$\text{Liquidez} = \text{Activo circulante} / \text{Pasivo circulante}$$

Tomando como referencia el Estado de Situación Financiera del cuadro 6.5. (Análisis financiero, método de porcentajes integrales) tendríamos:

$$\text{Liquidez} = \text{Activo Circulante } 103,500 / \text{Pasivo Circulante } 84,500$$

$$\text{Liquidez} = 1.22$$

Algunos rubros que integran el **activo circulante** son caja, bancos, inversiones, inventarios, etc., y algunos que conforman el **pasivo circulante** son proveedores, impuestos por pagar, acreedores diversos, etc.

Otros de los indicadores que se incluyen en las razones de liquidez son:

- a) Prueba al ácido.
- b) Capital de trabajo neto.

La prueba al ácido es una de las razones de liquidez que elimina los inventarios del activo, dado que para convertirlos en efectivo se requiere de tiempo. La prueba al ácido se determina de la siguiente manera:

$$\text{Prueba al ácido} = \frac{\text{Activo circulante} - \text{Inventarios}}{\text{Pasivo circulante}}$$



El capital de trabajo neto se obtiene de la siguiente forma:

$$\text{Capital de trabajo neto} = \text{Activo circulante} - \text{pasivo circulante}$$

Las razones de **endeudamiento** miden la fuerza y estabilidad financiera de una entidad, así como la probabilidad en torno a su capacidad para hacer frente a imprevistos y mantener su solvencia en condiciones desfavorables.¹⁵

La razón de endeudamiento se mide de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Pasivo total} / \text{Activo total}}{\text{Capital contable} / \text{Activo total}}$$

Las razones de **eficiencia y operación** miden el aprovechamiento de los activos de la organización. Algunas de las razones que encontramos en este grupo son:

- Rotación del activo total.
- Rotación de inventarios.
- Rotación de cuentas por cobrar.
- Rotación de proveedores.
- Ciclo financiero.

La **rotación de activo total** refleja la eficiencia de los activos para generar ventas; la **rotación de inventarios** indica el número de veces en promedio de la entrada y salida del inventario; la **rotación de cuantas por cobrar** indica el número de veces en promedio que la organización ha renovado las cuentas por cobrar; la **rotación de proveedores** indica el número de veces que la empresa liquida sus deudas con proveedores por concepto de compras de materiales; y finalmente, el **ciclo financiero** que comprende la adquisición de materiales, pagos a proveedores, transformación de materiales en productos terminados, realización de la venta y documentación, indica el lapso que tarda en realizar su operación normal. En el cuadro 6.7. se muestran las fórmulas para el cálculo de cada uno de estos indicadores.

¹⁵ *Ibidem*, p. 33.



RAZÓN	FÓRMULA
Rotación de activo total	Ventas netas / Activo total
Rotación de inventarios	Costos de ventas / Inventario promedio
Rotación de cuentas por cobrar	Ventas / promedio de cuentas por cobrar
Rotación de proveedores	Costo de ventas / promedio de proveedores
Ciclo financiero	Rotación de cuentas por cobrar + Rotación del inventario – Rotación de proveedores

Cuadro. 6.7. Formulas para el cálculo de los indicadores

Las razones de **rentabilidad** miden la capacidad que tiene la organización para generar utilidades; esto es, miden el éxito o fracaso de la misma. Algunas de las razones que tenemos en este apartado son:

- Rentabilidad de las ventas
- Rentabilidad del activo
- Utilidad de operación
- Rentabilidad del capital

La **rentabilidad de ventas** mide la relación entre las utilidades netas e ingresos por ventas, la **utilidad de operación** mide la rentabilidad por cada peso de ventas, la **rentabilidad del activo** permite conocer las ganancias que se obtienen en relación a los activos adquiridos, por otro lado, la **rentabilidad del capital** señala la rentabilidad de la inversión efectuada por los socios del negocio. En el cuadro 6.8. se mencionan las fórmulas para el cálculo de cada una de ellas.



Razón	Fórmula
Rentabilidad de las ventas	Utilidad neta / Ventas netas
Utilidad de operación	Utilidad de operación / Ventas netas
Rentabilidad del activo	Utilidad neta / Activo total
Rentabilidad del capital	Utilidad neta / Capital contable

Cuadro. 6.8. Formulas para el cálculo de los indicadores

Otro de los pasos en el análisis financiero es el estudio del **punto de equilibrio** que representa el momento en el cual los ingresos por las ventas son iguales a los costos totales de efectuar dichas ventas. En la figura 6.1. se muestra una representación gráfica del punto de equilibrio.

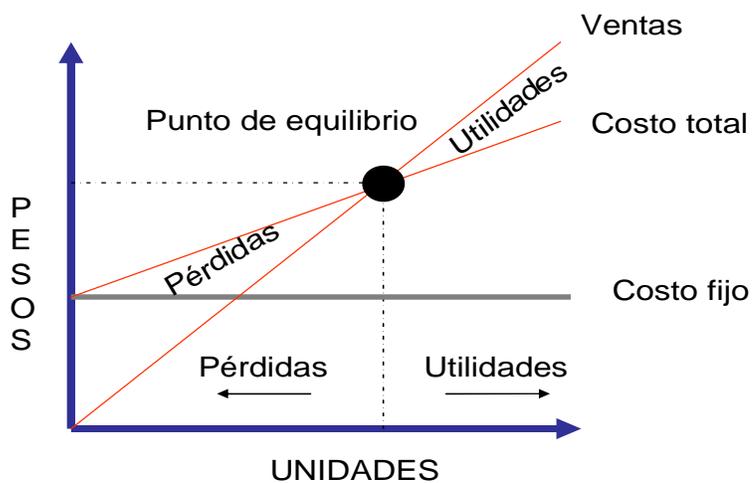


Figura 6.1. Punto de equilibrio

Como podemos observar en la gráfica, todos los ingresos que rebasen el punto de equilibrio reportarán una ganancia o utilidad. El punto de equilibrio lo podemos clasificar de dos formas:

- Punto de equilibrio operativo
- Punto de equilibrio financiero

El **punto de equilibrio operativo** determina el nivel de ventas necesario para cubrir todos los costos y gastos de la organización. Se determina de la siguiente manera:

$$PEO = CF / 1 - CV / V$$



Donde:

PEO= punto de equilibrio operativo

CF= Costos fijos sin fastos financieros

CV= Costo de ventas sin depreciación

V= Ventas netas

El **punto de equilibrio financiero** es el nivel de operación en el que la organización genera ingresos suficientes para cubrir los costos y gastos de operación más los intereses generados por algún crédito obtenido. Este punto se determina de la siguiente forma:

$$\text{PEO} = \text{CF} + \text{Gastos financieros} / 1 - \text{CV} / \text{V}$$

Otra de las ventajas que tiene la determinación de este indicador es la determinación del punto de equilibrio para alcanzar la utilidad deseada, la cual se calcula de la siguiente manera:

$$\text{PE para alcanzar la utilidad deseada} = \text{CF} + \text{GF} + \text{UAID} / 1 - \text{Costo de Ventas sin Depreciación} / \text{Ventas netas}$$

Donde:

PE = Punto de equilibrio

CF = Costos fijos

GF = Gastos fijos

UAID = Utilidad Antes de Impuesto Deseada

Finalmente, dentro del análisis financiero se encuentra también el método de **flujo de efectivo**, que permite conocer la cantidad de efectivo que requiere un negocio para realizar su operación. También permite administrar los excedentes y anticipar los faltantes para el aprovechamiento óptimo de los recursos. En el punto siguiente (6.1.3.) se aborda este tema con más detalle.



6.1.3. Flujos de efectivo

“El flujo de efectivo es un estado financiero proyectado de las entradas y salidas de efectivo en un periodo determinado. Se realiza con el fin de conocer la cantidad de efectivo que requiere el negocio para operar durante dicho periodo (semana, mes, trimestre, semestre, año)”.¹⁶

Una de las incógnitas que enfrentan las organizaciones a corto plazo es el nivel de recursos económicos necesarios para solventar sus compromisos. La falta de conocimiento y veracidad de los compromisos de la organización pueden orillar a los administradores a solicitar recursos ajenos que a largo plazo pueden resultar costosos. En mercados tan acelerados e inestables es recomendable que la organización gestione y planee los recursos para estar en condiciones óptimas de realizar sus operaciones y evitar, en lo posible, recurrir a actividades que incrementen sus costos y disminuyen su credibilidad y valor.

El flujo de efectivo permite entre otras cosas:

- a) Planear los excedentes de efectivo
- b) Prevenir faltantes de efectivo
- c) Programar pagos a acreedores
- d) Estar al tanto de la disposición del efectivo

Es conveniente precisar que el flujo de efectivo requiere que la administración conozca de la manera más detallada posible el comportamiento, secuencia y periodicidad de los ingresos y gastos para poder contar con una herramienta de gestión que sustente las decisiones llevadas a cabo.

Para mayor detalle, se presenta a continuación un modelo de flujo de efectivo:

¹⁶ *Ibidem*, p. 46.



FLUJO DE EFECTIVO

CONCEPTO	ENERO		FEBRERO	
	PARCIAL	TOTAL	PARCIAL	TOTAL
<i>SALDO INICIAL EN CAJA</i>		194,300.00		-50,710.00
(+) INGRESOS				
VENTAS DE CONTADO	151,350.00		182,000.00	
VENTAS A CREDITO DE DICIEMBRE	82,300.00		11,000.00	
VENTAS A CREDITO DE ENERO			70,000.00	
TOTAL ENTRADAS	233,650.00	233,650.00	263,000.00	263,000.00
<i>DISPONIBLE</i>		427,950.00		212,290.00
(-) EGRESOS				
COMPRAS DE CONTADO ENERO	241,280.00			
COMPRAS DE CONTADO FEBRERO			42,000.00	
COMPRAS A CREDITO DICIEMBRE	91,700.00			
COMPRAS A CREDITO ENERO			70,000.00	
RENTAS	42,000.00		42,000.00	
SERVICIOS	17,400.00		17,400.00	
NOMINAS	24,280.00		24,280.00	
MAQUINARIA	62,000.00		0.00	
HERRAMIENTAS	0.00		10,000.00	
TOTAL SALIDAS	478,660.00	478,660.00	205,680.00	205,680.00
<u>SALDO FINAL EN CAJA</u>		<u>-50,710.00</u>		<u>6,610.00</u>

Como podemos observar, en el mes de enero se presenta un saldo final en cada negativo, lo que significa que la organización no cuenta con la liquidez para solventar los compromisos adquiridos; esto traería consecuencias como tener que ampliar el plazo con proveedores o recurrir a dinero ajeno que incrementaría los costos de financiamiento de la organización. Debemos evaluar que no contar con el soporte económico suficiente puede acarrear graves efectos en la cadena de valores de la organización. Gestionar la entrada y salida de efectivo da mayor seguridad a las operaciones y efectividad a los procesos de la organización. Algunos otros beneficios que trae consigo el empleo del flujo de efectivo en el proceso de control de gestión de la organización, es que por medio de él se puede descifrar el comportamiento de los ingresos y los efectos de los gastos.



6.1.4. Análisis de desviaciones

El análisis de los resultados obtenidos de la comparación entre los datos proyectados y los datos reales pone en evidencia las causas de las **desviaciones**, así como la unidad organizativa responsable. Los distintos tipos de desviaciones se detallan en el cuadro 6.9., al igual que los posibles responsables de cada una de ellas.

TIPO DE DESVIACIÓN	DETALLE	RESPONSABLE O DEPARTAMENTO
Resultado	Consecuencia de la suma de las diferentes desviaciones	Director general
Ventas o ingresos	Desviación en precio Desviación en cantidad Desviación en mix.	Gerente comercial
Costos comerciales	Costos fijos Costos variables	Gerente comercial
Costos de producción	Materiales Horas hombre Costo de hora hombre Costos indirectos	Gerente de producción
Costos de estructura	Administración Servicios generales Financieros	Gerente administrativo Gerente financiero Director general de Recursos Humanos Gerente de sistemas
Calidad	Defectos de productos o servicios	Gerente de producción Encargado de calidad

Cuadro 6.9. Tipos de desviaciones.



Es preciso comentar que las desviaciones son de carácter jerárquico como se muestra en la figura 6.2. es decir, el resultado total de una unidad estratégica de negocio (UNE) se divide en desviaciones de ingresos y gastos.

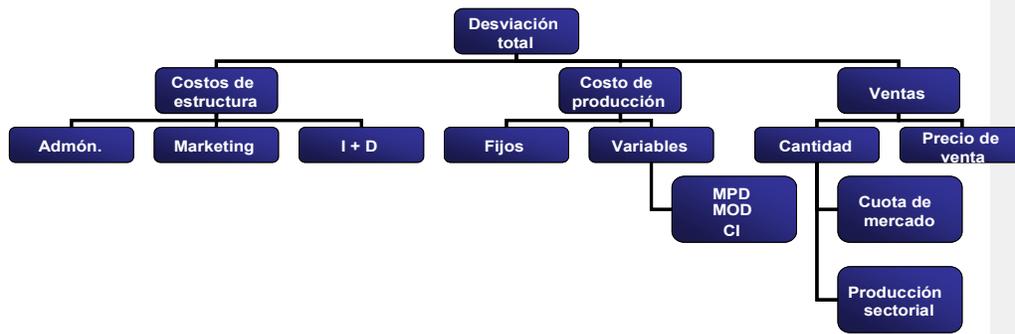


Figura 6.2. Jerarquía de desviaciones

En el análisis de desviaciones se deben tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- ✓ Identificar los factores que afectan los resultados.
- ✓ Fragmentar las desviaciones según las causas.
- ✓ Cuantificar los impactos de las desviaciones.

➤ **Desviaciones en ingresos**

Las desviaciones por ingresos se pueden presentar por las siguientes causas: desviaciones por precios de venta y desviación por mezcla y volumen. A continuación se ejemplifica cada uno de ellos para mayor ilustración.



Hoja de costos

Variables

Fijos

Producto A

mpd	50 por unidad	Venta	2500 total
mod	10 por unidad	Admón.	1700 total
ci	20 por unidad	Generales	800 total

Producto B

mpd	70 por unidad
mod	15 por unidad
ci	25 por unidad

Producto C

mpd	150 por unidad
mod	10 por unidad
ci	20 por unidad

Precio de venta

A	100
B	200
C	300

Cuadro 6.10. Hoja de costos unitaria.



concepto	Producto			Proyectado
	A	B	C	
Unidades	100	100	100	300
Ventas	10,000.00	20,000.00	30,000.00	60,000.00
Costos variables				
mpd	5,000.00	7,000.00	15,000.00	27,000.00
mod	1,000.00	1,500.00	1,000.00	3,500.00
ci	2,000.00	2,500.00	2,000.00	6,500.00
total variable	8,000.00	11,000.00	18,000.00	37,000.00
Costos fijos				
Venta	2,500.00	2,500.00	2,500.00	7,500.00
Admón	1,700.00	1,700.00	1,700.00	5,100.00
Generales	800.00	800.00	800.00	2,400.00
	5,000.00	5,000.00	5,000.00	15,000.00
Utilidad bruta	-3,000.00	4,000.00	7,000.00	8,000.00

Cuadro 6.11. Presupuesto de utilidad antes de impuesto.

➤ **Desviación por mezcla y volumen**

La ecuación para la desviación de mezcla y volumen se expresa de la siguiente forma:

$$\text{DMV} = (\text{Cantidad real} - \text{cantidad presupuestada}) \times \text{utilidad bruta unitaria presupuestada}$$

La desviación por volumen se debe a la cantidad de unidades vendidas, mientras que la de mezcla se origina por una proporción diferente de productos vendidos que se proyectaron.



6.1.5. Corrección de desviaciones

Mediante la comparación de los resultados planeados contra los reales podemos determinar las desviaciones en cada uno de los procesos. Los presupuestos y los estándares son herramientas de gran ayuda para esta determinación; sin embargo, su corrección depende en gran medida de la veracidad que ofrezca la información, debido a que puede tomarse una decisión de manera acertada o una decisión que afecte considerablemente la buena marcha de los procesos operativos y, por ende, los estratégicos de la organización. Una vez que son determinadas y cuantificadas las desviaciones, debe llevarse a cabo un análisis exhaustivo para considerar las causas que las motivaron, implementando de manera inmediata medidas que eviten en lo posible, el incremento gradual de las mismas. En el tema ocho se trata con más detalle los tipos de desviaciones y sus posibles correcciones.

6.2. Controles operativos

En la operación de la organización, deben establecerse **programas de trabajo** que son medios de control operativo en el que se especifiquen las actividades o tareas que se deben realizar, así como el momento preciso en el que se deben llevar a cabo. La programación de estas tareas esta formada por tres elementos:

- 1) Asignación
- 2) Secuenciación
- 3) Temporalización

En las **asignación** se debe definir a cada una de las personas o grupos de trabajo encargadas de llevar a cabo las tareas encomendadas. La **secuenciación** es la parte más delicada de la programación, debido a que es más laborioso determinar de manera previa los tiempos de todas las operaciones que van a ser ejecutadas. La secuenciación tiene como objetivo principal reducir los tiempos, las fallas y los costos en la operación.

En la **temporalización** deben definirse las fechas y momentos de inicio, así como los momentos en que deberá culminarse una tarea; para la temporalización es necesario tener bien establecidas las tareas incluyendo el



flujo en el que se llevarán a cabo, y así poder establecer los tiempos de cada operación que se realizará.

Es importante que una vez realizadas estas tres etapas, los directivos gestionen los avances y el alcance de los controles establecidos para llevar a cabo las correcciones pertinentes. La información es el elemento más significativo en el proceso de control de gestión debido a que debe ser el sustento para llevar a cabo un diagnóstico, así como las correcciones que sean necesarias.

Dentro de los controles operativos encontramos los **estándares** que son una herramienta importante para comparar los resultados y medir la eficiencia y el desempeño de la organización. En el siguiente punto se menciona con más detalle el establecimiento de estándares, así como sus beneficios y limitaciones.

6.2.1. Estándares de calidad

Este tipo de estándares permiten a la organización comparar los resultados planeados con los resultados reales, de tal suerte que se evalúe el desempeño y se lleven a cabo las medidas necesarias para su corrección y mejoramiento. Las posibles desviaciones que arroja la comparación de los estándares de calidad con los resultados reales obtenidos pueden representar llamadas de atención para gestionar el desempeño de los administradores. La generación de informes de desempeño obliga a los administradores a identificar y establecer los estándares de calidad para tener un parámetro de comparación y un nivel al cual llegar.

Un enfoque tradicional sobre el establecimiento de estándares es, por ejemplo: procurar enviar a los consumidores lotes de productos que cumplan con un nivel aceptable de calidad para su uso; lo que obliga a la administración a formularse algunas preguntas para gestionar el curso del estándar de calidad. Algunas de las preguntas que puede gestionar la administración son:

- ✓ ¿Qué cantidad de clientes podrían retirarse si saben de la mala calidad de los productos?



- ✓ ¿Cuáles son los beneficios de elaborar el producto de acuerdo a las especificaciones?
- ✓ ¿Cuáles son los límites de productos defectuosos que podemos tener?
- ✓ ¿Cuántos clientes están plenamente satisfechos con nuestros productos?

Realizar este tipo de preguntas representa para la organización un buen inicio para centrarse en una **cultura de la calidad**. Promover una cultura de cero defectos a través de filosofías como *just in time*, alinea a la organización hacia el rumbo de la calidad total. En la medida en que la organización mantenga capacitados a los miembros que la conforman, en esa medida estará dada la reducción de los defectos y el mejoramiento continuo. Es preciso recalcar que la calidad al cien por ciento, es simplemente un parámetro para gestionar los resultados reales obtenidos.

Una de las formas de medir y gestionar la calidad es mediante la reducción de costos relacionados con los productos defectuosos, sin embargo, tenemos que considerar que la reducción de costos no implica una reducción en la calidad del producto.

En este sentido, el estándar o margen de calidad debe ser establecido por cada organización en relación a sus recursos, necesidades, competencia y exigencias del mercado. Existen dos tipos de estándares de calidad para la organización:

- a) Estándares físicos
- b) Estándares a intervalos

Los **estándares físicos** se establecen para el personal operativo y administradores de línea. Pueden ser:

- ✓ Cantidad de defectos por unidad
- ✓ Porcentaje de fallas externas
- ✓ Errores de facturación
- ✓ Errores de contratos



Los **estándares a intervalos** están relacionados con la calidad de los productos o servicios adquiridos a proveedores; esto es, que en la medida que los proveedores estén dispuestos a entregar productos y servicios con calidad y en tiempo, en esa medida estará dado el desempeño y la calidad de la organización, para ofrecer a los consumidores productos y servicios que satisfagan en mayor medida a los clientes. Implementar este tipo de estándares lleva tiempo debido a que se requiere establecer buenas relaciones y sobre todo comunicación con los proveedores. En la actualidad, las organizaciones han conseguido grandes ventajas competitivas mediante el establecimiento de fuertes **relaciones con proveedores**.

El control de gestión participa fuertemente en la observación de los avances obtenidos mediante el establecimiento de estándares, asimismo, controla y vigila el logro de objetivos como la filosofía de cero defectos.

Un informe que se pueden presentar para gestionar el desempeño de la calidad se muestra en la cuadro 6.12.



Informe de desempeño de estándares a intervalos

Costos de calidad

<u>Concepto</u>	<u>Real</u>	<u>Presupuesto</u>	<u>Desviación</u>
Costo de prevención:			
Calidad	24,300	20,000	4,300
Confiabilidad	15,000	12,000	3,000
	39,300	32,000	7,300
Costos de evaluación:			
Inspección	9,500	10,300	-800
Aceptación	3,200	2,000	1,200
	12,700	12,300	400
Costos de fallas internas :			
Desecho	4,250	3,000	1,250
Reprocesos	1,200	2,000	-800
	5,450	5,000	450
Costos de fallas externas:			
Quejas de clientes	800	1,000	-200
Garantías	1,800	1,200	600
	2,600	2,200	400
	60,050	51,500	8,550
Ventas Reales	251,350		
% de costos de calidad s/ ventas	24%	20%	3%

Cuadro 6.12. Informe de desempeño de estándares a intervalos.

Como se puede observar, las desviaciones se muestran desfavorables cuando se han rebasado los límites establecidos en el presupuesto; lo que hace evidente una gestión de los rubros para identificar las causas y las posibles soluciones a las mismas. Este tipo de informes pueden hacerse periódicamente, a fin de evaluar el desempeño y progreso de las desviaciones. Las **comparaciones** pueden realizarse también a **largo plazo**, esto es, periodos recientes con periodos pasados para establecer los nuevos objetivos del periodo futuro. Una forma efectiva de llevar a cabo el mejoramiento del desempeño en las áreas a fin de que las desviaciones no sean tan significativas para la organización es establecer un sistema de incentivos monetarios y no monetarios para los miembros que la conforman.



Los **incentivos monetarios** son medios que normalmente utilizan las empresas para premiar el desempeño de las personas, sin embargo, los premios **no monetarios**, como una felicitación o reconocimiento al empleado, también son elementos de estímulo para que se siga llevando a cabo un gran esfuerzo en logro de la filosofía cero defectos.

Los informes de calidad son medios de gran ayuda para el control de gestión, debido a que sus indicadores son elementos que permiten identificar las fallas, y sobre todo, implementar las medidas correctivas en tiempo.

6.2.2. Estándares de productividad

“La productividad tiene que ver con la obtención eficiente del producto, y específicamente, con la relación entre el producto y los insumos que se utilizaron para obtenerlo”.¹⁷

La **eficiencia productiva total** es el punto en el que se enlazan la utilización óptima de insumos para elaborar un producto y el menor costo de realizarlo. La utilización óptima de insumos tiene que ver con la **eficiencia técnica** que resulta de eliminar todas las actividades que no agregan valor y sobre todo aquellas que son innecesarias; la elaboración del producto al menor costo tiene que ver con la **eficiencia en la combinación de insumos** y está dada en función a los precios de los insumos.

La productividad busca en lo posible llegar a un punto de eficiencia productiva total aplicando únicamente los insumos necesarios al menor precio sin sacrificar como hemos insistido, la calidad del producto. Una forma de gestionar el mejoramiento de la eficiencia es tratando de elaborar los mismos productos con menor número de insumos.

La evaluación de la productividad es una forma cuantitativa de expresar los cambios en la misma. Los directivos pueden gestionar los cambios en la productividad de manera real con los datos que presenta actualmente la

¹⁷ Don R. Hansen, *op. cit.*, p. 638



organización, sin embargo, también pueden realizar proyecciones de tal suerte que sirvan de parámetro para el establecimiento de nuevos objetivos.

La productividad se puede medir por grupos de insumos utilizados en un producto o por insumos individuales. La medición de insumos individuales, también llamada **medición de la productividad parcial**, permite gestionar el trayecto y optimización del insumo en los productos y se determina de la siguiente forma:

$$\text{Razón de productividad} = \text{Producto} / \text{Insumo}$$

Cuando medimos la productividad en cantidades de insumos y productos estamos realizando una **medida de productividad operacional**, y cuando realizamos una medición en términos monetarios la denominamos **medida de productividad financiera**. Las ventajas de realizar medidas de productividad operacional o financieras de manera parcial son:

- ✓ Facilitan la interpretación de las medidas
- ✓ Permiten la evaluación individual del personal
- ✓ Permiten identificar la cantidad de insumos por producto
- ✓ Identificar a los responsables en el uso de los insumos

Sin embargo, una de las grandes desventajas en la observación de medidas parciales es que se puede incurrir en costos más y no considerar el desempeño de la productividad de manera global.

La medición de todos los insumos a la vez recibe el nombre de **medición de la productividad total**; sin embargo, hay que recordar que debemos gestionar los insumos que son relevantes para la organización, así como los que son críticos para el éxito de la misma. Considerar todos los insumos para medir y gestionar su trayectoria puede consumir e incrementar el uso de los recursos menoscabando la atención en aquellos que sí son de gran interés para la empresa. Las dos formas de medir la productividad son mediante la medición del perfil de la productividad y mediante la medición de la productividad ligada a las utilidades.



La medición de perfil de la productividad expresa la productividad que tienen los insumos respecto de los resultados obtenidos. En el cuadro 6.13. se ejemplifica la medición del perfil de la productividad.

Medición del perfil de la productividad

Año	Insumos	
	2005	2006
Unidades producidas	160,000	180,000
Mano de obra directa utilizada	45,000 H-H	41,200 H-H
Materia prima directa utilizadas	950,000 kg	1,235,000 kg
productividad Mano de obra directa	356%	437%
productividad Materia prima directa	17%	15%

Cuadro 6.13. Perfil de la productividad

Como podemos observar, medir el perfil de la productividad identificando la relación que guardan los insumos respecto de los resultados obtenidos no proporciona elementos de juicio suficientes para gestionar la productividad de manera global o bien, si los cambios generados son buenos o malos para la organización. Podríamos observar el mismo ejercicio cambiando sólo una cifra (materias primas utilizadas) en el ejercicio de 2006 de 1,235,000kg a 1,450,000kg, e identificar una disminución en la productividad de las materias primas utilizadas sin saber cuál es la causa que le dio origen.

Medición del perfil de la productividad

Año	Insumos	
	2005	2006
Unidades producidas	160,000	180,000
Mano de obra directa utilizada	45,000H-H	41,200H-H
Materia prima directa utilizadas	950,000kg	1,450,000kg
Productividad Mano de obra directa	356%	437%
Productividad Materia prima directa	17%	12%

La **medición de la productividad** ligada a las utilidades es una forma de valorar los cambios en la economía de la empresa. Para evaluar la productividad en función a las utilidades es preciso calcular los costos de los



insumos que pueden utilizarse sin considerar cambios en la productividad y compararlos con los resultados reales obtenidos.

Basándonos en el ejercicio anterior, podemos calcular la cantidad neutra de insumos que se debieron haber utilizado en el 2006:

Cantidad Neutra

<u>Concepto</u>	<u>Cantidad</u>	<u>UM</u>	<u>Productividad</u>		<u>Costo Unit</u>	<u>Costo Cant Neutra</u>	
			<u>MPD y MOD</u>	<u>Cantidad neutra</u>			<u>UM</u>
Producción 2006	180,000	Unidades	356%	50,625	H-H	10	506,250
Producción 2006	180,000	Unidades	17%	1,068,750	kg	5	5,343,750
							5,850,000

Datos reales

	<u>Cantidad</u>	<u>CU</u>	<u>Total insumos</u>
MOD	41,200	10	412,000
MPD	1,450,000	5	7,250,000

Comparación

	<u>Cantidad neutra</u>	<u>Real</u>	<u>Variación en utilidades</u>
MOD	506,250	412,000	94,250
MPD	5,343,750	7,250,000	-1,906,250
	5,850,000	7,662,000	-1,812,000

Cuadro 6.14. Cantidad neutra.

Como podemos observar, la cantidad neutra que representa los insumos que debieron realizarse en 2006, determina dividiendo la cantidad de unidades producidas entre los porcentajes de productividad. Los costos se determinan multiplicando las cantidades por los costos unitarios de cada uno de los insumos. En este ejercicio se determina una disminución en la productividad de materias primas, lo que provoca que las utilidades se disminuyan en la misma proporción.



6.2.2.1. Unidades producidas por máquina

El establecimiento de estándares por máquina permite a la organización conocer la capacidad y resultados que proporcionan cada una de ellas. Al igual que se puede medir y cuantificar la eficiencia del personal que ejecuta las acciones, la eficiencia de las máquinas también se puede gestionar en la medida de sus resultados. Conocer de manera detallada y precisa la capacidad de cada máquina, puede ofrecer un parámetro que permita comparar los resultados proyectados con los realmente obtenidos y arrojar desviaciones que deben ser sometidas a juicio de la administración para sustentar las acciones correctivas que pueden ir desde la capacitación del personal que opera la máquina, hasta el reemplazo de la misma. Es preciso señalar que para el logro de los estándares establecidos para cada maquina de trabajo, se lleve a cabo un programa de mantenimiento que diagnostique y evalúe el desempeño de las mismas.

6.2.2.2. Unidades producidas por persona

De igual manera que en las unidades producidas por máquina, la implementación de estándares tiene por objetivo acumular los costos reales, determinar los logros y evaluar el desempeño respecto de los objetivos previstos. Estas funciones permiten tener algunos beneficios como:

- ♦ Eficiencia de los empleados
- ♦ Planeación
- ♦ Toma de decisiones
- ♦ Motivación
- ♦ Control
- ♦ Evaluación del desempeño

Dentro de la **eficiencia de los empleados**, los estándares permiten obtener resultados en menores tiempos y con esfuerzos estrictamente indispensables. Cuando se emplea un sistema tradicional sin establecer previamente estándares, se pueden tener costos y situaciones cambiantes que imposibilitan a la organización a determinar las causas y los responsables de las variaciones. Los estándares bien definidos permiten a la organización evaluar y gestionar la eficiencia de los empleados respecto de los resultados obtenidos. Cuando se trabaja mediante estándares, los costos permanecen fijos por



unidad, lo cual permite planear de forma anticipada los posibles resultados de la organización.

Informar a los empleados respecto de las recompensas en el logro de los estándares, los **motiva** de manera positiva para ejecutar el esfuerzo necesario en cada tarea. Es preciso hacer hincapié en que los objetivos y estándares que se exijan al personal, deben ser alcanzables, medibles y sobre todo, deben estar acompañados de una retribución justa.

La **planeación**, por lo general requiere de estimaciones y proyecciones a futuro, mismas que pueden estar sustentadas en estándares actuales y que deben permitir calcular los posibles usos de materias primas, las posibles cantidades de horas de mano de obra y los posibles insumos indirectos. El presupuesto es una gran herramienta de control para establecer y controlar los insumos por cada unidad producida, por cada actividad o por cada proceso.

En el proceso de **control**, se establecen estándares que permiten gestionar o comparar los resultados reales, proporcionando un parámetro que permita medir la eficiencia y determinar las desviaciones. El análisis de desviaciones permite categorizar cada una de las razones que provocaron las diferencias entre la comparación de los estándares y resultados reales, buscando justificar de manera razonable cada una de ellas. Es preciso señalar que la empresa debe contar con un sistema de medición y corrección eficiente, de modo que le permita conocer a tiempo las causas y efectos que provocaron las desviaciones, a fin de determinar de manera oportuna las acciones correctivas.

El establecimiento de estándares debe estar bien definido al igual que los límites aceptables de desviaciones, debido a que se deben considerar aquellos aspectos que realmente afectan el curso óptimo de la organización y no aquellos que son tan simples que su análisis y corrección representas costos superiores.



Considerar los límites aceptables de desviación permite a los directivos realizar una administración por excepción en donde únicamente se debe poner empeño a las desviaciones que superan los límites aceptables propuestos.

Al analizar las desviaciones, se debe investigar al proceso, área, actividad y responsable de haber ejecutado la tarea para estar en posibilidades de ejecutar correcciones que van desde una llamada de atención, hasta la puesta en marcha de una nueva capacitación en las tareas. Las desviaciones, independientemente de sí son favorables o desfavorables deben ser atendidas para justificar la razonabilidad de su comportamiento.

Gestionar la eficiencia de los miembros de un proceso, actividad o tarea, permite a la administración contar con información que ofrezca sustento a las decisiones y acciones emprendidas. Debe considerarse que al emprender estándares, los recursos como el tiempo, la cantidad de horas de hombre y la cantidad de indirectos se convierten en objetivos que permiten gestionar la eficiencia del personal que ejecuta las operaciones de la organización.

La información que proporciona el establecimiento de estándares facilita el proceso de **toma de decisiones**, ya que los directivos pueden decidir entre eliminar un producto, un proceso o una actividad, así como fortalecer o emprender el proyecto de un nuevo producto o simplemente, cambiar la estrategia empleada a la comercialización de un producto existente. Debemos ahondar en que las decisiones deben estar acompañadas en lo posible, de todos aquellos datos que la sustenten, a fin de no provocar daños que pueden ir desde el abandono de un producto eficaz, hasta la confinación de la propia organización.

Finalmente, debemos considerar que uno de los grandes beneficios en el análisis de desviaciones y la elaboración de informes es poder identificar los problemas y las áreas de oportunidad, de tal suerte que se puedan hacer **evaluaciones del desempeño** para decidir entre estimular y motivar al personal que realiza su trabajo dentro de las especificaciones establecidas o



bien, reemplazar o reubicar a aquellas que no han logrado cumplir con lo establecido.

6.2.2.3 Unidades producidas por hora

El tiempo es uno de los recursos más costosos para la organización y el menos considerado para el logro de los objetivos. El tiempo de almacenamiento o tiempo de espera para el proceso de una operación de producción, son tiempos **ociosos** o tiempos perdidos para la organización.

Como se ha comentado anteriormente, el establecimiento de estándares permite a la organización establecer los límites de desviaciones que han de permitirse en la elaboración de un producto, en la comercialización del mismo o en la prestación de un servicio. Establecer estándares para el tiempo de preparación y procesamiento permite también gestionar la eficiencia de los encargados de llevar a cabo las actividades.

6.2.3. Otros estándares medibles

Hace algunos años, el recurso humano en la organización se veía como un elemento necesario para realizar las tareas y actividades de ésta, pero no se consideraba parte fundamental en la consecución de los objetivos estratégicos. En la actualidad, se ha puesto mayor empeño en la satisfacción de los empleados para lograr los beneficios que la organización se ha propuesto. Por mucho tiempo se dio mayor importancia a los activos tangibles como maquinaria, inventarios, edificios y efectivo con los que contaba la organización, olvidándose por completo del activo intangible más importante como lo es el empleado. La información que ofrece el sistema de control de gestión mediante los indicadores en el área de recursos humanos, permiten que la organización controle y gestione el comportamiento del recurso humano, a fin de motivar y alinear los objetivos individuales de los trabajadores a la consecución de los objetivos generales de la organización. Es importante que se comience a modificar el sistema de retribución para entrar en una cultura que permita a los empleados conocer los efectos de sus acciones. El **sistema de retribución variable** es un ejemplo de cómo se puede llegar a un beneficio para la organización y el trabajador.



El **sistema de control de gestión** es una herramienta que debe servir en el empleo de un sistema de retribución variable mediante la obtención de indicadores generales, departamentales o individuales. La retribución variable debe apoyar la estrategia del negocio, así como garantizar que el costo salarial se adecue al ciclo económico de la organización. En la mayoría de las empresas se sigue pensando que el recorte de empleados, la reducción de salarios, retribuciones ligadas a la productividad, incrementos individuales y personalizados y sacrificio de actividades que mejoran la rentabilidad son acciones que le permiten tener más recursos. Este tipo de actitudes sustenta la necesidad de contar con un sistema que optimice el costo–beneficio a largo plazo.

La **retribución variable** se puede definir como “cualquier forma de retribución monetaria directa que no se incluye dentro de la retribución fija y que varía de acuerdo con un rendimiento o consecución de resultados determinados”.¹⁸

Con frecuencia, las organizaciones establecen estándares para medir el desempeño y eficiencia de los encargados de llevar a cabo las operaciones, sin embargo, la eficiencia no garantiza la eficacia. Prácticas actuales demuestran que retribuir la eficiencia ha provocado la poca participación de los trabajadores en el mejoramiento e innovación, debido a que sólo se busca cumplir con los estándares propuestos desligándose por completo de otros factores como la participación en grupo, la satisfacción del cliente y el beneficio común.

Algunos de los efectos que se producen en la implementación de un sistema de retribución variable son:

- ✓ Reducir el desempleo en épocas recesivas; esto es, que cuando disminuye la capacidad económica de la organización, también disminuye la retribución variable.
- ✓ Reducir los efectos inflacionarios cuando este tipo de métodos son empleados por la mayoría de las organizaciones.

¹⁸ Luís Muñiz, *op.cit.*, p 317.



- ✓ Estabilizar los resultados de la organización cuando el costo salarial es elevado.
- ✓ Permite a la empresa enfocarse en el largo plazo.
- ✓ Permite a la organización comunicar el comportamiento individual y colectivo.

De la misma forma, algunas de las ventajas que se logran en la implementación de este tipo de sistemas son:

- a) Considerar a los empleados socios del negocio; esto significa que los beneficios estarán dados en función a la capacidad de asociar los intereses de los accionistas, empleados y directivos.
- b) Promover el trabajo en equipo y la colaboración colectiva.
- c) Promover el valor a lo clientes
- d) Retribuir la eficiencia y eficacia olvidándose de factores como la antigüedad y derechos adquiridos.
- e) Motivar a que el sistema de retribución se adapte a las circunstancias que vive la organización.
- f) Propiciar que el sistema de control de gestión cumpla su tarea como medio de información y comunicación.

A pesar de que se pueden lograr algunas ventajas mediante la retribución variable, existen algunas barreras que pueden provocar graves consecuencias de las cuales se pueden considerar:



BARRERAS	CONSECUENCIAS
Utilizar la retribución variable para aminorar los efectos negativos de los sueldos poco competitivos.	Que el trabajador considere la parte variable del sueldo como parte fija.
Utilizar sistemas deficientes de costos que no permitan el control del costo salarial variable	Una falta de control puede provocar que se retribuyan acciones poco competitivas e ineficientes
No utilizar el sistema de retribución variable al cumplimiento de los objetivos descritos en la estrategia	Los empleados no aprecian la relación entre su desempeño y los resultados organizacionales
Utilizar el sistema de retribución variable para distraer a los empleados de acciones negativas de la organización	Falta de liderazgo y control de los empleados
Establecer objetivos operativos que no se alinean a los estratégicos	Fomentar la consecución de objetivos personales e individuales sin alinearlos y canalizarlos a los objetivos estratégicos
No tener un sistema de información eficaz que permita el cálculo correcto de la retribución	El empleado pierde interés y confianza por el sistema de retribución

Cuadro. 6.15. Barreras y consecuencias de la retribución variable.

Tradicionalmente, la retribución ha estado centrada en los miembros más importantes de la organización (gerentes, directivos, jefes) debido a que se cree que en ellos están concentradas las decisiones y resultados obtenidos; asimismo, la retribución en muy pocas ocasiones se ha adaptado a la capacidad de la organización para efectuarla. Debemos considerar que uno de los principales objetivos de la retribución variable es ofrecer beneficios mutuos



y en función a la capacidad de la organización; este sistema se configura según la situación financiera, según las necesidades y según el tipo de recursos con los que cuenta la organización.

El sistema de control de gestión tiene un papel muy importante en el sistema de retribución variable debido a que proporciona la información para medir y gestionar la efectividad de su implementación.

Algunas modalidades tradicionales que se emplean para retribuir al personal son:

MODALIDAD	DEFINICIÓN
Bonos discrecionales	Se efectúan después de haberse logrado un resultado significativo y se considera discrecional porque no existe un procedimiento o fórmula para su determinación
Comisiones por ventas	Se efectúan por un volumen de ventas y normalmente se aplican a comisionistas
Primas de producción por actividad	Se aplican normalmente en el área de producción sustentándose en unidades vendidas o procesadas mediante estándares o estimaciones establecidas
Primas basadas en la evaluación del rendimiento	Están ligadas normalmente a evaluaciones subjetivas de rendimiento en donde es más difícil obtener indicadores objetivos de resultados

Cuadro. 6.16. Modalidades para retribuir al personal



El sistema de retribución variable propone algunas alternativas novedosas como:

MODALIDAD	DEFINICIÓN
Incentivos basados en el cumplimiento de objetivos individuales	Este tipo de retribución está ligada al logro de un objetivo individual previamente establecido. Normalmente existe una relación entre incentivo y resultado
Incentivos basados en el cumplimiento de objetivos colectivos	La recompensa en esta modalidad está relacionada al resultado de los objetivos colectivos que pueden ser en grupo, sección, división o empresa.
Participación en los beneficios	Es un incentivo colectivo basado en la participación de los empleados en un porcentaje de los beneficios de la organización.
Participación basada en objetivos	Es un incentivo colectivo basado en la participación de los empleados en mejoras de productividad colectiva
Variable a largo plazo	Incentivos vinculados al rendimiento o resultados en un periodo superior a un año.

Cuadro. 6.17. Alternativas de la retribución variable.

Existe una gran relación entre la planificación estratégica, el sistema de control de gestión y el sistema de retribución variable, ya que este último debe estar vinculado a los objetivos establecidos en la planeación mientras que el sistema de gestión mide los objetivos de la planificación; asimismo, los indicadores de gestión miden los aspectos clave del negocio y proporcionan la información para la consecución de los objetivos.

En el sistema de retribución variable podemos identificar tres tipos de indicadores:

- a) Generales de la empresa que están relacionados con la planificación estratégica y con los factores críticos de éxito.



- b) Funcionales o departamentales que sirven de apoyo a la planificación estratégica.
- c) Individuales que se relacionan con cada persona que pertenece a un área o departamento.

Debemos considerar que los indicadores deben implementarse en función a las necesidades y en razón a la situación de cada organización; sin embargo, a continuación mencionamos algunos indicadores de carácter general como punto de partida para el diseño del sistema de control de gestión.

INDICADOR	OBJETIVO A MEDIR	FÓRMULA
Ventas conseguidas	Evolución de las ventas respecto de las previstas	Ventas reales / ventas previstas
Beneficio por empleado	Analizar el resultado en relación al empleado	Beneficio neto antes de impuestos / número de empleados
Producción real y producción prevista	Comparar la producción real con la prevista	Producción real / producción prevista
Absentismo	Absentismo respecto de las horas de trabajo laborables	Horas absentismo / horas totales

Cuadro 6.18. Indicadores de carácter general.



También podemos ejemplificar algunos indicadores específicos para cada tipo de empresa:

TIPO DE EMPRESA	INDICADOR	RESPONSABLE
Hospital	Estancia media por paciente	Encargado de especialidad
Constructora	Costos reales por periodo de obra / costos previstos por periodos de obra	Jefe de obra
Servicio de asesoría y consultoría	Número de propuestas obtenidas / número de propuestas presentadas	Directores
Venta de automóviles	Comisiones por modelo de vehículo / precio de venta	Vendedores

Cuadro 6.19. Indicadores para cada tipo de empresa.

Como se puede observar, el diseño de los indicadores dependerá de los lineamientos de cada organización. A continuación se presentan algunos requisitos mínimos para el diseño de un sistema de retribución variable:

- ✓ Determinación del alcance del proyecto.
- ✓ Definición de objetivos del sistema.
- ✓ Análisis del contexto.
- ✓ Financiación.
- ✓ Número y combinación de factores.
- ✓ Referencias para fijar la recompensa.
- ✓ Criterios de reparto.
- ✓ Fijación de cotas del incentivo.



- ✓ Diseño preliminar del sistema de incentivos.
- ✓ Grado de agregación.
- ✓ Factores de incentivo.
- ✓ Medición de los valores del incentivo.
- ✓ Periodicidad de abono y regulación.
- ✓ Diseño de circuitos y soporte informático.
- ✓ Estimación del impacto económico.
- ✓ Información y comunicación.

De manera breve, podemos comentar que para el establecimiento de un sistema de retribución variable se requiere **definir el alcance** que éste tendrá, que puede ser desde una persona, departamento o de manera global. Se recomienda que el sistema de retribución tenga un alcance de manera general para que, en lo posible, todos los objetivos personales estén alineados con los objetivos generales de la organización. Debe también procurarse transmitir a todo el personal el objetivo que persigue la retribución variable, de tal suerte que se pueda adecuar a las posibilidades económicas de la empresa y se encamine a la consecución de las metas.

La **definición de objetivos** puede ir desde captar y retener talento dentro de la organización, hasta estimular el rendimiento, reconocer la eficacia, promover los valores y comportamientos establecidos en la planeación estratégica.

Dentro del **análisis del contexto**, debemos considerar el entorno, los puestos de trabajo, las características de los perceptores, la situación actual de la organización y los antecedentes retributivos.

Es importante considerar que para la **financiación** del proyecto se estimen los costos y las posibilidades económicas para llevar a cabo un sistema de retribución que cumpla con los requisitos mínimos para su ejecución.



Para el **diseño preliminar del sistema** de incentivos se recomienda llevar a cabo los siguientes puntos:

- a) Recompensar de manera congruente y en función a los valores y cultura de la organización.
- b) Autofinanciar el sistema.
- c) Relacionar los resultados y recompensas.
- d) Evitar recompensar por debajo de las cotas de rendimiento establecidas.
- e) Utilizar mediciones de resultados objetivos.
- f) Hacer un sistema que se pueda comprender por todos los miembros de la organización.
- g) Diseñar un sistema adaptable a las circunstancias del negocio.

Por **grado de agregación**, nos referimos a si el incentivo se refiere a un individuo, a un grupo de individuos, a un departamento o división, o la empresa en general.

En cuanto a **factores de incentivos**, podemos clasificarlos en competencias o en resultados que son objeto de incentivo. En cuanto a la medición de los valores de incentivo, podemos considerar dos aspectos para la medición de la eficacia: la objetividad de la medición y los criterios de referencia.

El **número de factores** está relacionado con los criterios elegidos que pueden ser de un solo factor, varios factores homogéneos o heterogéneos.



Las **referencias para fijar las recompensas** pueden ser de los siguientes tipos con las siguientes ventajas:

TIPOS	EJEMPLOS	VENTAJAS
La recompensa se realiza mediante la asignación de un valor agregado sin estar relacionado al sueldo del individuo u otras magnitudes.	Premiar un objetivo "X" con \$1,000	Prever costos
La recompensa se realiza mediante porcentajes del sueldo variándolo en función a los resultados	Premiar un objetivo "X" con el 25% del sueldo	Implementación del mismo sistema a diferentes niveles profesionales

Cuadro 6.20. Tipos de recompensas

Los **criterios de reparto** en incentivos colectivos pueden estar sustentados en lo siguiente:

- Reparto proporcional al sueldo.
- Reparto lineal que considera en la misma proporción a todos los integrantes.
- Reparto en función a la contribución personal.
- Reparto mixto.

Para la fijación de las cotas de **incentivos** se debe considerar primeramente el resultado obtenido; también, pueden establecerse estándares que establezcan un objetivo o punto de comparación, que a su vez se le asignará una recompensa económica según su alcance; así como un mínimo y un máximo para poder aplicarla.



En la fijación de los diferentes **tipos de curvas de incentivos**, podemos reconocer el crecimiento continuo o discontinuo en la gráfica de escalonamiento que se visualiza en la figura 6.3. y el crecimiento lineal, acelerado o desacelerado que se muestra en la figura 6.4.

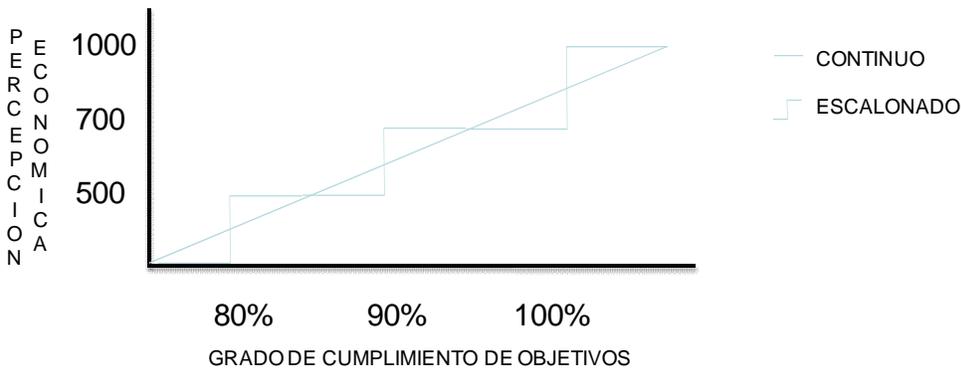


Figura 6.3. Escalonamiento

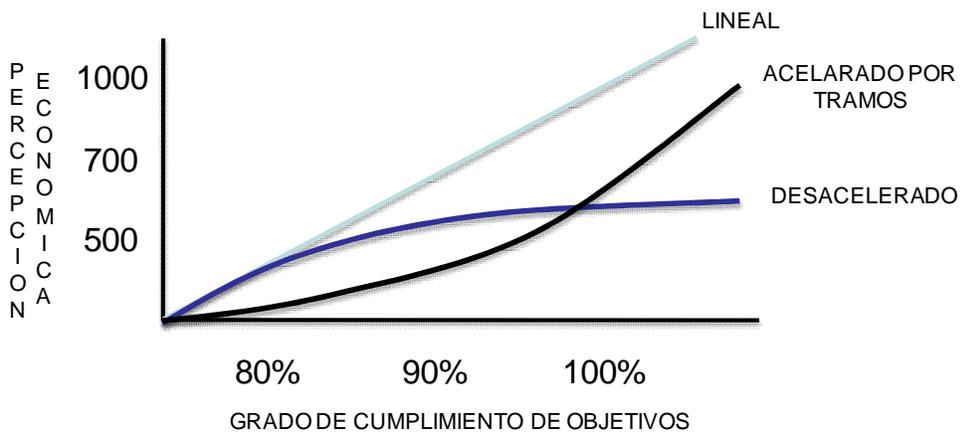


Figura 6.4. Grado de aceleración

Para la **periodicidad de abono y regulación** debe considerarse la posibilidad de la organización para retribuir de forma semanal, quincenal, mensual, trimestral, etc. Esto, estará dado en función a los puestos y niveles considerando que en cada periodo, los marcadores inician de cero para poder establecer un nuevo incentivo.



En el **diseño de circuitos y soporte informático** debemos considerar dos tipos de información:

- a) Medidas de los criterios de referencia a utilizar: objetivos, rendimiento estándar o similares.
- b) Medidas o valoraciones de eficacia y resultados (factores de incentivo).

Es preciso señalar que el diseño del sistema de información debe ser fiable para la retribución variable.

Dentro del **estudio del impacto**, debemos estimar los aspectos en cuanto al costo y la motivación del personal para no caer en situaciones que afecten el sistema de retribución y, por ende, el logro de los objetivos.

Finalmente, la **información y comunicación** del sistema de retribución debe estar debidamente difundido y comprendido por todas las personas involucradas; asimismo, debe contener una explicación de los siguientes aspectos:

- a) Objetivos que se pretenden conseguir con el sistema de retribución.
- b) Principios que inspiran el sistema y su enlace con el área de recursos humanos.
- c) Detalle del funcionamiento operativo con simuladores y ejemplos.
- d) Detalle de todos los posibles mecanismos que se manejan en el sistema.

6.2.3.1. Puntualidad

En el punto anterior se abordó el tema de retribución variable con el propósito de conocer y estudiar nuevas formas de incentivar el rendimiento y desempeño del recurso humano. Sabemos pues que existen muchos factores que intervienen para poder medir y retribuir el comportamiento de los miembros de la organización. Un factor como la puntualidad habla mucho de la voluntad de los empleados por asistir a las tareas constantes, sin embargo, aunque puede representar una medida de eficiencia, no necesariamente representa una medida de eficacia. Cumplir con los horarios establecidos, e incluso, con los estándares establecidos puede significar mucho dentro de la eficiencia de la organización, sin embargo, la puntualidad en la asistencia, en los procesos y en



la entregas no siempre va acompañada de un factor elevado de eficacia. En temas anteriores se ha abundado en las discrepancias de la eficiencia y eficacia tratando de encontrar un equilibrio que represente grandes beneficios para la organización y sus integrantes.

Una de las herramientas de apoyo en la puntualidad es precisamente el sistema de retribución variable, que mediante el control de gestión comunica el progreso que se tiene en cuanto a este rubro. Es preciso señalar que la retribución variable motiva a que los participantes de la organización cumplan en tiempo y forma las actividades que se les han encomendado. El control de gestión juega un papel muy importante, debido a que la puntualidad se puede considerar como un **factor crítico de éxito**; por lo tanto, también puede gestionarse mediante indicadores de gestión.

La puntualidad puede ser tan extensa como asistir en tiempo a las actividades cotidianas, entregar un producto o llevarse a cabo un servicio en tiempo, suministrar los materiales en tiempo, o bien, atender a un cliente de forme oportuna y puntual. Podemos considerar que la puntualidad es un factor crítico de éxito porque es una forma de agregar valor que se ve reflejada en el cliente interno y externo, además, forma parte de disciplina dentro de la organización.

En la actualidad, el tiempo se ha convertido en uno de los factores más costosos para la organización a pesar de ser un recurso intangible, sin embargo, su administración y distribución cuidadosa lo convierten en un elemento capaz de producir beneficios tangibles para la organización.

6.2.3.2. Desempleo

Numerosos países enfrentan el grave problema del desempleo derivado de la poca oferta laboral y de la inestabilidad económica y social. De la misma forma, las organizaciones han puesto poca o nula atención a este indicador, provocado por el poco conocimiento que se tiene en cuanto a los efectos que produce el crecimiento desmedido del mismo. Retrocediendo al sistema de retribución variable, podemos mencionar que la aplicación de éste, ofrece grandes beneficios para evitar en lo posible el despido irracional de empleados



y el cierre indiscriminado de plazas. Uno de los indicadores que debe preocupar a las organizaciones es precisamente el efecto que causa el desempleo.

Cuestionar y gestionar los procesos operativos y estratégicos de la organización ofrece grandes beneficios, sin embargo, existen otros factores sociales y económicos que deben ser observados para evitar una situación que perjudique a las organizaciones a largo plazo. Sabemos que el crecimiento de la población es un factor que no se puede frenar, pero que su análisis y estudio pueden provocar una mejor administración de los recursos y un beneficio sustancial.

Es importante considerar el sistema de retribución variable para evitar el incremento del factor desempleo, adaptando las necesidades de los empleados a las posibilidades de la organización, motivando de esta forma el crecimiento de la empresa y la conservación de los empleos.

Preocuparse por factores externos como el desempleo, los impactos ambientales, sociales y económicos, también forman parte de la ventaja competitiva y de la responsabilidad de la organización. Debemos involucrarnos cada día más en los factores que dañan el progreso y la evolución de las organizaciones como es el desempleo, la educación, la marginación, el racismo, etc. para estar en posibilidades de hacer crecer el bienestar de la organización y de los miembros que la conforman.

El sistema de control de gestión como medio de información debe permitir a los directivos conocer los efectos que provoca el despido de empleados, de tal suerte que se piense en herramientas como el sistema de retribución variable para conseguir beneficios mutuos y evitar a toda costa el incremento acelerado del desempleo.

También debemos pensar en una nueva cultura que provoque el compromiso y responsabilidad en los empleados para que, en la medida que crecen los beneficios de la organización, crezcan también los beneficios de ellos. Es



momento de controlar y gestionar el comportamiento, la cultura, la educación y la voluntad de los empleados, para hacer de ellos un instrumento de defensa en contra del desempleo y una fuente favorable de ventaja competitiva para la organización.

6. 2.3.3. Rotación de personal

Es muy importante que el área de recursos humanos preste atención a la cantidad de personal que ingresa y se desvincula de la organización, pero más importante aún que gestione e identifique las causas que dan movimiento a esta situación. Sabemos que algunas empresas llevan a cabo su producción por temporadas, lo que provoca que su rotación se incremente, sin embargo, a pesar de que éste es un factor incontrolable, existen otros motivos por los cuales la rotación de personal se incrementa y es precisamente el hecho de que el trabajador encuentre un mejor nivel económico o una posición social diferente a la que se le ofrece en la organización.

El **índice de rotación de personal** es la relación que existe entre los ingresos y separaciones del personal. Cuando este índice es muy alto, la empresa debe gestionar si dentro de esta rotación se encuentran empleados clave que pueden perjudicar a la organización. La **retención de talento** es uno de los factores que debe acrecentar la atención de los directivos, ya que podría tener graves consecuencias en el curso de la estrategia de la empresa el mantener una rotación constante de los miembros clave que la conforman como el incremento de costos, incremento en los tiempo de respuesta; o bien, en la implementación errónea de la propia estrategia. Asimismo, un índice bajo de rotación provoca que los empleados tengan una estabilidad que los orille a la monotonía y a generar antigüedad.

Un índice ideal de rotación provoca que la organización nivele y coordine los cambios y retenciones de los miembros de la organización, procurando con ello estabilidad emocional y económica, tanto de la empresa como la de los empleados.

El índice de rotación se mide:



(Ingresos – Salidas) / número de empleados

A continuación se presenta un ejemplo de rotación de personal:

Total de empleados	1,000
Ingresos	120
Salidas	80
Rotación	0.0400

El dato anterior indica que la empresa está creciendo y que su rotación es pequeña (4%), sin embargo, esta rotación no asegura que la organización se esté desempeñando mejor o que se encuentre en un ambiente estable. Gestionar el origen, causa y efecto de la rotación del personal proporciona a la organización un marco para sustentar las acciones que se desempeñan en el curso de las actividades.

6. 2.3.4. Generación de valor (financiero – operativo)

La generación de valor financiero (valor para el accionista) implica que el objetivo de una empresa capitalista sea incrementar el valor para los accionistas, sin embargo, podemos decir de manera más correcta que el objetivo de una organización es lograr un beneficio satisfactorio. El beneficio máximo es un indicador difícil de identificar, sin embargo, se debe evaluar entre todas las alternativas o acciones, aquella que tendrá un beneficio económico superior para los accionistas. En la actualidad, los directivos de las organizaciones han comprendido que el beneficio debe ser mayor que el capital empleado; asimismo, han comprendido que la maximización del resultado económico no es el único objetivo. Se debe pensar en un beneficio que tenga alcance para todos los miembros de la organización.

Al hablar de maximización se tendría que hablar de incremento de costos y, en gran medida, en disminución de productividad y desempeño, es decir, en ocasiones se sacrifican recursos tratando de buscar el punto máximo de



beneficio. Considerar un beneficio razonable sin caer en la exageración es una manera de incrementar los resultados para la organización y para los miembros que la conforman.

Dentro de las decisiones en la organización, se debe pensar en las alternativas que incrementen el beneficio como una mayor publicidad, compra de maquinaria o capacitación del personal. Sabemos que este tipo de inversiones en un principio incrementarán los costos en la organización pero en la misma medida, o de manera superior, estarán dados los beneficios de realizarlas.

La organización debe considerar a todos sus grupos de interés como el mercado de capitales, mercado de productos y mercado de factores, a fin de sentirse satisfecha en el logro de sus objetivos y en la generación de beneficios. En el **mercado de capitales**, se debe pensar en el beneficio de los inversores institucionales, así como en el **mercado de productos**, en donde la organización que vende sus productos o servicios debe pensar en la satisfacción y beneficio del cliente. De la misma forma, en el **mercado de factores** debe buscar el beneficio de los trabajadores o empleados, de los proveedores y comunidades en las que se localizan los recursos y las operaciones de la empresa.

La organización tiene un gran compromiso en su operación para generar el valor que demandan los accionistas. Debe pensarse primeramente en la satisfacción y beneficio de los clientes (internos y externos), en segundo plano, en la satisfacción y beneficio de proveedores y comunidades que rodean a la empresa, y finalmente, en el beneficio y satisfacción del accionista. En el análisis e integración del tablero de mando (*balanced scorecard*) presentado en el tema cinco (Implantación del sistema de información para toma de decisiones) punto 5.4., podemos observar en la parte inferior la perspectiva de aprendizaje y crecimiento, en el siguiente nivel se observa la perspectiva interna y en el tercer nivel encontramos la perspectiva del cliente; estas tres perspectivas son el sustento que dan beneficios que se ven reflejados en la perspectiva financiera. Debe considerarse que en el logro y consecución de la misión el valor generado en la operación siempre se verá reflejado en valor para los accionistas.



Por ejemplo, en la perspectiva del cliente se deben incluir propuestas de valor que definen la forma en que la empresa se diferencia, para atraer, retener y profundizar las relaciones con los clientes elegidos. De la misma forma, en los procesos internos (diseño de productos, desarrollo de mercados y marcas, ventas, servicio, operaciones y logística) definen las acciones y actividades necesarias para llevar a cabo la proposición de valor al cliente sustentada en la perspectiva de aprendizaje y crecimiento en donde se visualizan las habilidades, capacidades y conocimientos de los empleados, tecnología y clima laboral.

Podemos considerar que un miembro de la organización con habilidades y conocimientos, desempeñando una actividad o tarea en un ambiente satisfactorio y con las herramientas necesarias, puede ofrecer beneficios que se ven reflejados en la calidad de los productos o servicios que a la vez impactarán en la satisfacción del cliente, rentabilidad del producto y, por ende, en el beneficio financiero.

Tratar temas como el valor es abundar en el análisis de las acciones que emprende día a día la organización para identificar las causas y, sobre todo, los efectos que produce realizarlas. En toda forma, debe procurarse alimentar todas aquellas actividades que generen valor para los clientes; para ello, el estudio de la cadena de valor representa una herramienta de gran ayuda, así como el empleo del cuadro de mando integral (*balanced scorecard*) para definir las relaciones causa–efecto de la estrategia.

La información que proporciona el sistema de control de gestión relacionada con el impacto financiero y operativo, permite que la organización evalúe el curso de sus acciones. Por ejemplo, al establecer indicadores de control de gestión en la frecuencia de clientes se puede conocer o identificar las razones que provocan lealtad en el cliente; esto hará, que los directivos pongan especial empeño en aquellas acciones que ofrecen una propuesta de valor.



6.2.4. Análisis de desviaciones

Hemos abundado en que el establecimiento de estándares permite definir una unidad de medida que sirve como modelo, guía o patrón, en función a los cuales se realiza e implementa un sistema de control. Los estándares representan una medida contra la cual se puede medir el resultado o desempeño de las acciones llevadas a cabo para la consecución de los objetivos. La comparación entre lo planeado y los resultados obtenidos efectivamente nos proporcionan las desviaciones que deben ser analizadas con el propósito de determinar cuáles son las causas que han provocado tal situación.

Como se ha comentado, los estándares pueden ser físicos y pueden establecerse en horas hombre, velocidad, tiempo, peso, longitud, unidades, etc. o bien, en términos monetarios como ingresos o inversiones. Estas medidas, deben proporcionar un parámetro que revele el curso de las acciones o tareas emprendidas por la organización, a fin de determinar las desviaciones y las posibles áreas de oportunidad.

Es importante que los estándares estén determinados bajo estudios de eficiencia, a fin de que su comparación con los resultados reales proporcione un parámetro confiable para evaluar el desempeño de las acciones ejecutadas dentro y fuera de la organización. En el tema ocho se detalla el análisis de desviaciones.

6.2.5. Corrección de desviaciones

Como se ha comentado anteriormente, las correcciones a las desviaciones obtenidas entre la comparación de los resultados planeados y los reales deben llevarse a cabo de manera inmediata investigando las causas y efectos que producen, a fin de evitar la pérdida de control, el despilfarro de recursos, así como el incremento gradual de las desviaciones que pueden en determinado momento impactar de forma negativa en la consecución de objetivos. En el tema ocho se comenta con más detalle el análisis y corrección de desviaciones.



Como se puede observar, los presupuestos, el análisis financiero, el flujo de efectivo, la determinación de estándares y el análisis de las desviaciones obtenidas de la comparación de los datos reales con los proyectados representan sólo algunas de las herramientas que pueden conformar un sistema de control e gestión. Se ha comentado a lo largo de estas seis unidades de la importancia que tiene también identificar las necesidades de cada organización, así como la estrategia que se desea implementar para poder diseñar a la medida de la empresa un sistema de control de gestión que garantice el éxito de las acciones emprendidas.

Cabe señalar que los estándares aunque en cierta forma representan una medida de eficiencia en el consumo de los recursos, pueden no representar medidas de eficacia, por lo que la determinación de los mismos debe hacerse de manera periódica para que también sirvan de gran apoyo al establecimiento de presupuestos y a la consecución de los objetivos de la empresa.

Bibliografía del tema 6

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, McGraw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ Padilla, David Noel, *Empresas competitivas*, México, McGraw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, McGraw Hill, 2001, 709 pp.

ORTEGA Castro Alfonso, *Introducción a las Finanzas*, México, Mc Graw Hill, 2002, 417pp.



Actividades de aprendizaje

- A.6.1** Elabora un listado de estándares físicos que se pueden establecer en una empresa maderera.
- A.6.2** Elabora un cuadro de las posibles causas que pueden provocar desviaciones en el desempeño del personal.
- A.6.3** Elabora un cuadro mencionando las ventajas y desventajas que tiene la implementación de estándares en la organización.
- A.6.4** Elabora un listado de los beneficios que ofrece el flujo de efectivo, el presupuesto y los estándares en el control de gestión de la organización.
- A.6.5** Elabora un listado de recomendaciones para incrementar el desempeño y puntualidad del personal en la organización.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Por qué los controles financieros resultan poco útiles en el proceso de control de gestión?
2. Menciona algunos de los errores que se pueden cometer en la elaboración de los presupuestos.
3. ¿Como se conforman los medios operativos?
4. ¿Como se conforman los comerciales?
5. Explica cuáles serían algunos de los pasos a seguir para la toma de decisión de inversión.
6. ¿En que consiste el análisis financiero?
7. ¿Explica en que consiste el método de porcentos integrales?
8. ¿Explica en que consiste el análisis de razones financieras?
9. ¿Explica en que consiste la técnica del punto de equilibrio?
10. ¿En que consiste el flujo de efectivo?
11. ¿Explica como se da la eficiencia productiva total?
12. ¿En que nos puede ayudar el conocer la capacidad de cada máquina?
13. ¿De que manera puede afectar a la organización la rotación del personal?
14. ¿Que aspectos se deben tomar en cuenta al buscar el indicador de beneficio máximo?
15. ¿Explica a que se refiere el establecimiento de estándares?



Examen de autoevaluación

Elige falso (F) o verdadero (V) según corresponda.

1. Los controles financieros son elementos muy útiles en el proceso de control de gestión.	F	V
2. La organización debe contar con medios de control que no sólo gestionen su operación y eventos financieros, sino que cuente con aquellos que también le proporcionan información no financiera que propicie la eficacia de los procesos	F	V
3. Debe procurarse, en toda medida, analizar y detallar de forma minuciosa la causa de las desviaciones para estar en posibilidades de sustentar una decisión	F	V
4. Analizar de manera superficial las desviaciones en función a los resultados financieros permite tomar las decisiones correctas.	F	V
5. Los errores en el cálculo y previsión de las ventas se presentan cuando las ventas se estiman fuera de la realidad y capacidad de la organización	F	V
6. El presupuesto de ventas representa el presupuesto más importante ya que condiciona la realización y cálculo de los otros presupuestos	F	V
7. Los medios operativos tienen que ver con la fuerza de ventas, entre los cuales se pueden mencionar las comisiones, gastos de viaje, estudios de mercado y atención a clientes.	F	V
8. En el presupuesto de producción se tratan elementos que se clasifican principalmente en dos: eficaces e ineficaces	F	V
9. El análisis financiero consiste en la aplicación de técnicas y métodos que tienen como objetivo proporcionar elementos de juicio suficientes para interpretar la situación financiera de la empresa.	F	V
10. El análisis de razones financieras constituye un método para conocer hechos relevantes acerca de las operaciones y la situación financiera de la empresa.	F	V



TEMA 7. APLICACIÓN DE MANUALES

Objetivo particular

- Relacionar los distintos manuales administrativos.
- Identificar las características principales de los manuales de organización y procedimientos.
- Conocer el manual de organización y procedimientos.
- Identificar la importancia de los manuales administrativos dentro del control de gestión.

Temario detallado

- 7.1. Análisis de manuales
 - 7.1.1. De organización
 - 7.1.2. De procedimientos

Introducción

Los manuales administrativos representan una gran necesidad para la organización, debido a que en ellos se plasman los quehaceres cotidianos y son una herramienta de apoyo para seguir en forma ordenada las acciones que estimulan el proceso administrativo. Los manuales administrativos se formulan según las condiciones y necesidades que tenga la empresa, y deben ser gestionados periódicamente si se quiere optimizar su implementación; de tal suerte, que sean elementos de juicio para la organización. Es importante que este tipo de documentos cuenten con información de vanguardia para que permita a la empresa mantenerse en un ambiente competitivo y de mejora continua. Para el control de gestión, los manuales administrativos son una herramienta de apoyo para plasmar los procedimientos que han sido aprobados con la experiencia; asimismo, son modelos que permiten gestionar la aplicación de las acciones en cada puesto, área, proceso o actividad en conjunto.



7.1. Análisis de manuales

Los manuales administrativos son elementos de comunicación y coordinación que permiten a la organización transmitir los lineamientos e instrucciones de las acciones que se llevan a cabo para que la organización cumpla con su objetivo. La información que contienen está conformada por sus antecedentes, estructura, objetivos, políticas, procedimientos, etc.

Los objetivos principales de los manuales administrativos son:

- ✓ Ofrecer una visión en su conjunto de la organización.
- ✓ Evitar duplicidad de tareas y actividades.
- ✓ Asignar responsabilidades a cada unidad administrativa.
- ✓ Evitar la duplicidad y cruce de instrucciones administrativas.
- ✓ Facilitar la gestión de recursos humanos.
- ✓ Facilitar y sistematizar los cambios que se propongan a la organización.
- ✓ Establecer las jerarquías de autoridad en la organización.
- ✓ Promover el uso racional de los recursos.

En la figura 7.1. se menciona una clasificación de los manuales administrativos.



Figura 7.1. Clasificación de los manuales.

Para efectos de este material, abundaremos en los manuales de organización y procedimientos.

7.1.1. De organización

Explica a detalle la estructura general de la organización, señalando las áreas que lo conforman, así como las relaciones que existen en la ejecución de sus acciones para el logro de sus objetivos.

A continuación se menciona y describe el contenido que deben tener los manuales de organización:

- ♦ Identificación.
- ♦ Índice o contenido.
- ♦ Prólogo y/o introducción.
- ♦ Antecedentes históricos.
- ♦ Legislación o base legal.
- ♦ Atribuciones.
- ♦ Estructura orgánica.
- ♦ Organigrama.
- ♦ Funciones.
- ♦ Descripción de puestos.
- ♦ Directorio.



La **identificación** debe incluir el logotipo, nombre, título, lugar y fecha, número de revisión, unidad responsable y la clave de la forma. En el **prólogo** se explica la estructura del manual, así como el propósito y ámbito de aplicación; en los **antecedentes históricos** se menciona una breve síntesis de la organización indicando su origen, evolución y cambios significativos; la **legislación** contiene un listado de los principales ordenamientos jurídicos que rigen las acciones de la organización; las **atribuciones** están conformadas por las facultades conferidas a la organización; la **estructura orgánica** contiene una descripción en forma ordenada de las unidades administrativas en relación a su organigrama y jerarquías establecidas; el **organigrama** es una representación gráfica que muestra la estructura de las unidades administrativas y sus relaciones jerárquicas; las **funciones** incluyen las especificaciones de cada uno de los cargos que integran el organigrama; la **descripción de puestos** hace una reseña de los puestos que componen cada una de las unidades administrativas en el organigrama y principalmente contiene el nombre, ubicación, ámbito de operación, relaciones, funciones generales, responsabilidades, etc.; y finalmente, el **directorío** que es un documento en donde constan los cargos y nombres de las personas mencionadas en el manual.

Como podemos observar, el manual de organización es una herramienta importante para el control de gestión, debido a que facilita el conocimiento y curso de las actividades, así como los responsables de cada una de ellas. Es importante ahondar que la actualización y perfeccionamiento de los manuales puede traer grandes beneficios en el control y curso de las acciones que realiza la organización.



En el cuadro 7.1. se ejemplifica un manual de organización.

LOGOTIPO	ORGANIZACIÓN :		FECHA :
	GENERAL	MANUAL ESPECÍFICO	PAGINAS :
DESCRIPCION DE PUESTOS			
1. IDENTIFICACIÓN Y RELACIONES			
NOMBRE DEL PUESTO			
NÚMERO DE PLAZAS			
CALVE			
UBICACIÓN			
TIPO DE CONTRATACIÓN			
ÁMBITO DE OPERACIÓN			
2. RELACIONES DE AUTORIDAD			
JEFE INMEDIATO			
SUBORDINADOS DIRECTOS			
DEPENDENCIA FUNCIONAL			
PROPÓSITO DEL PUESTO			
FUNCIONES GENERALES			
RESPONSABILIDAD			
COMUNICACIÓN			
ASCENDENTE			
ORIZONTAL			
DESCENDENTE			
EXTERNA			
ESPECIFICACIONES DEL PUESTO			
CONOCIMIENTO			
EXPERIENCIA			
INICIATIVA			
PERSONALIDAD			
ELABORÓ	REVISÓ	AUTORIZÓ	

Cuadro 7.1. Manual de organización.

En el tema inicial se ejemplificó un organigrama de tipo funcional y estratégico, así como sus principales ventajas y desventajas, no obstante, ahondaremos un poco más en este tema para establecer algunas normas para la elaboración de



los organigramas, ya que representan una herramienta de valiosa ayuda para el control de gestión de la organización.

Algunas de las normas a seguir para la elaboración de los organigramas son:

1. Debe ser vertical debido a que las líneas de autoridad y responsabilidad van de arriba hacia abajo.
2. En los niveles jerárquicos deben considerarse cuatro niveles básicos:
 - a) **Nivel directivo.** Se incluye la dirección general y subdirecciones.
 - b) **Nivel corporativo.** Se refiere a los niveles intermedios de supervisión como gerencias, jefaturas, asesorías, mismas que se marcarán en forma lateral directa a la línea inferior que se desprende de la unidad, a la cual presta servicios, siendo su enlace una línea discontinua.
 - c) **Nivel operativo.** Incluye unidades administrativas y áreas que dependen de las gerencias y de los departamentos, colocando a éstos a un mismo nivel. Las unidades de servicio subordinadas se representan de manera distinta y su medio de enlace es punto, raya, punto.
 - d) **Nivel descentralizado o desconcentrado:** al final se incluyen las áreas o unidades administrativas desconcentradas.

En la figura 7.2. se ejemplifican los niveles jerárquicos de una estructura funcional.

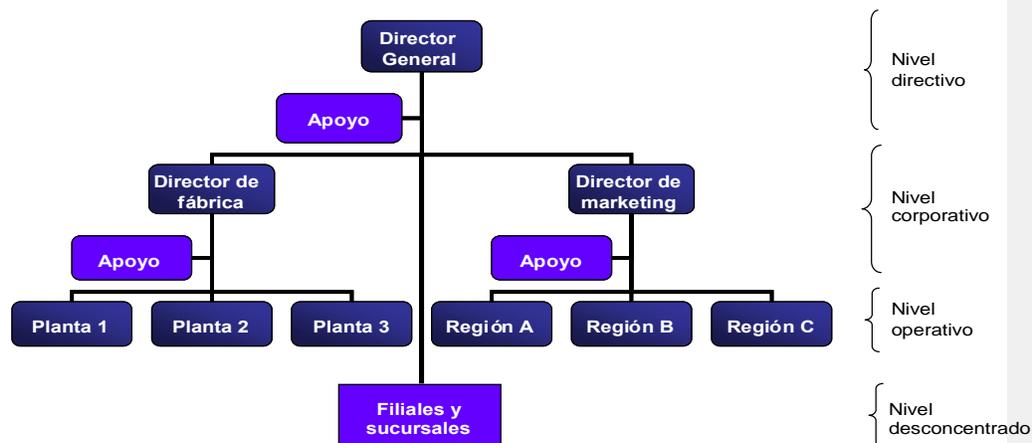


Figura 7.2. Organigrama estructural.



Es importante señalar que descentralizar las decisiones en una organización es de vital importancia para facilitar y dar fluidez a los procesos, así como para abrir camino a la consecución de los objetivos. En el tema ocho se trata de manera detallada la centralización y descentralización para la toma de decisiones.

7.1.2. De procedimientos

Es el documento que contiene la descripción de las actividades, puestos o unidades administrativas que intervienen en la organización, así como los responsables de cada una de ellas. Este tipo de información también incluye formularios para el uso específico de alguna herramienta o documento para la correcta aplicación de las actividades o tareas. El manual de procedimientos facilita en todo momento el control de gestión de la organización ya que especifica cada una de las tareas que se realizan en las unidades administrativas.

La información básica que debe contener el manual de procedimientos es la siguiente:

- ✓ Funcionamiento del control interno.
- ✓ Ubicación.
- ✓ Requerimientos.
- ✓ Responsables.
- ✓ Qué y cómo se deben realizar las actividades.

Los manuales de procedimientos deben permitir gestionar cada una de las acciones que emprende la organización y facilitar la evaluación y desempeño de las mismas. Es importante precisar que los manuales de procedimientos deben ser revisados y actualizados a medida que el entorno de la organización se mueve. Es común encontrar organizaciones que cuentan con manuales de procedimientos obsoletos o que simplemente no fueron diseñados acorde a sus necesidades. La implementación y gestión óptima de los manuales facilita las tareas, además de abrir camino a las estrategias de la organización.



Algunos de los elementos que componen el manual de procedimientos son:

- a) Identificación.
- b) Índice o contenido.
- c) Prólogo e introducción.
- d) Objetivos de los procedimientos.
- e) Áreas de aplicación o alcances de los procedimientos.
- f) Responsables.
- g) Políticas o normas.
- h) Conceptos.
- i) Procedimientos.
- j) Formulario de impresos.
- k) Diagramas de flujo.
- l) Glosario de términos.

La **identificación** del manual debe ir acompañada del logotipo de la organización, nombre oficial de la organización, denominación y extensión, lugar y fecha de elaboración, número de revisión (en su caso), unidades responsables de su elaboración, revisión y/o autorización y finalmente las siglas de la organización; en el **índice** deben incluirse los temas, capítulos y páginas que integran el manual; el **prólogo o introducción** debe exponer los documentos, su contenido, objeto, áreas de aplicación e importancia de su revisión y actualización; dentro de los **objetivo de los procedimientos** deben incluirse las ventajas y propósitos que trae consigo la implementación del manual, así como las limitaciones y desventajas en caso de incumplimiento; al mencionar las **áreas de aplicación o alcance de los procedimientos** debe abarcarse el campo de acción que cubren estos; deben mencionarse los **responsables** de cada una de las áreas de acción que intervienen en los procedimientos; las **políticas y normas** deben incluir los lineamientos generales de acción; en la parte de conceptos deben agregarse todos y cada uno de los términos técnicos que se emplean; en el cuerpo de los **procedimientos** deben describirse de forma detallada cada una de las actividades o tareas que se realicen, de tal forma que se logre comprender e identificar las actividades desempeñadas; los formularios o impresos son formas en las que se establecen y especifican operaciones que realiza la



organización, así como instructivos para una tarea específica; en los diagramas de flujo se representa de manera gráfica el seguimiento de las operaciones, actividades, puestos o recursos; finalmente, en el glosario de términos se listan los conceptos de carácter técnico relacionados con los manuales de procedimiento para apoyar la aplicación de los mismos.

Al igual que el manual de organización, los manuales de procedimientos son herramientas de apoyo para el control de gestión ya que identifican las acciones de cada una de las áreas de la organización; sin embargo, es preciso comentar que los recursos, causas y efectos de las actividades de la organización deben ser supervisadas y gestionadas de manera periódica para que los manuales de procedimiento cumplan su tarea de beneficiar y facilitar el control de gestión de la organización.

Contar con estos manuales básicos proporciona a la organización una base para registrar, detallar, organizar y dirigir cada una de las acciones que emprenden los integrantes, además de estar en condiciones óptimas para lograr los objetivos trazados.

En el cuadro 7.2. se muestra un ejemplo de un manual de procedimientos.

LOGOTIPO	ORGANIZACIÓN : MANUAL DE PROCEDIMIENTOS	FECHA : PAGINAS :
NOMBRE DEL PROCEDIMIENTO		
NO. DE OPERACIÓN	RESPONSABLES	DESCRIPCION
ELABORÓ	REVISÓ	AUTORIZÓ

Cuadro 7.2. Manual de procedimientos.

Algunos de los beneficios que se obtienen en la elaboración e implementación de los manuales de procedimientos son:



- ✓ Reducción de gastos generales.
- ✓ Control de las actividades.
- ✓ Mejoramiento de la eficiencia operativa.
- ✓ Reducción de costos.
- ✓ Información de actividades.
- ✓ Adiestramiento.
- ✓ Guía de trabajo a ejecutar.
- ✓ Mejoramiento de políticas y procedimientos.
- ✓ Mayor control de las operaciones.

Los beneficios que se han comentado se pueden lograr de dos formas a la vez, una es mediante la elaboración del manual y la otra mediante su utilización.

Uno de los propósitos de los manuales de procedimientos es la identificación de tareas innecesarias; esto provoca, que al eliminar actividades que no tienen congruencia con otras áreas de la organización se reduzcan los gastos por registros, informes y funciones que se realizan innecesariamente.

Cuando se realiza un estudio minucioso de las actividades, se pueden detectar tareas que son necesarias pero que se están aplicando o ejerciendo de manera incorrecta; esto, a su vez, provoca que se corrijan y se detecten áreas de oportunidad que lleven a cabo acciones complementarias y sirvan a la consecución de los objetivos de la organización.

El beneficio de eliminar actividades innecesarias y administrarlas estrictamente indispensables trae consigo el mejoramiento de la eficiencia operativa, y, por ende, la reducción de los costos de la organización; asimismo, permite que se procuren actividades que agregan valor para los clientes, a la vez que facilitan la sistematización y aprovechamiento de los recursos.

El contenido de los manuales de procedimiento se conforma de:

- a) Texto.



- b) Diagramas.
- c) Formas.

El **texto** consiste en la redacción y contenido del cuerpo del manual. Esta redacción debe contener las instrucciones o información en palabras que sean entendibles por los miembros de la organización; asimismo, debe contener, en orden cronológico, las operaciones que se realizan, la persona que las realiza, para qué, cuándo y donde las realiza. Es importante que para tener un buen control de gestión, los manuales manifiesten a los responsables encargados de su elaboración, así como los objetivos que se persiguen. En el texto deben establecerse los procedimientos en orden cronológico, abarcando desde los aspectos más generales hasta la descripción detallada de cada actividad.

Los **diagramas** expresan en forma gráfica los movimientos y cada una de las situaciones de la organización, con el fin de comprender y satisfacer las necesidades de la misma.

Las **formas** es el material que comúnmente emplea la organización en el curso de sus procesos. El manual debe contener el llenado y descripción de cada una de las formas empleadas de manera que facilite a los usuarios el ritmo óptimo de las operaciones.

Es importante mencionar que el empleo de manuales de procedimiento facilita a la organización el proceso de control de gestión mediante el control, guía y ejecución de las operaciones, así como de quienes las llevan a cabo. Es imprescindible contar con manuales que orienten el curso de las acciones, para evitar costos que pueden llegar a ser significativos por falta de provisionalidad y precaución.

Los manuales y el control de gestión permiten a la empresa entrar en un marco de mejoramiento sin tener que recurrir a fallas y atrasos en las operaciones y en la consecución de los objetivos. Es de notar que los manuales llevan consigo cada detalle respecto de las actividades o tareas que se ejecutan, así como de los diversos responsables de llevarlas a cabo; situación que



compromete a sus administradores a mantenerse actualizados e informados para que en lo posible, los manuales cumplan con su objetivo de ser medios formales de información y control.

Entre los principales objetivos de los manuales de procedimiento encontramos:

- a) Relacionar en forma detallada y ordenada las operaciones que realiza la organización, así como sus puestos y responsables.
- b) Vigilar el cumplimiento de las rutinas.
- c) Determinar las responsabilidades por fallar o incumplimientos.
- d) Facilitar el proceso de control interno.
- e) Facilitar la coordinación de las operaciones.
- f) Evitar la duplicidad de tareas o actividades.
- g) Contribuir a la mejora los sistemas.

Los **procedimientos** se caracterizan por ser una serie de actividades ligadas que son ejecutadas por un conjunto de empleados con el fin de obtener un resultado, por ejemplo el pago de una nómina, compra de activos o el reclutamiento y selección de personal. De la misma forma, los procedimientos se caracterizan por no ser sistemas; esto es, que no son tendientes a un mismo fin, por ejemplo, el sistema de adquisiciones, sistema de contabilidad, etc.

También los procedimientos los podemos identificar porque no corresponden a tareas individuales como la elaboración de una póliza, o la limpieza de una máquina en específico, de la misma forma, se identifican porque no son programas como la construcción de una casa, la capacitación de personal o la implementación de un procedimiento.

Tampoco los procedimientos son actividades específicas como elaborar pedidos o recibir la correspondencia. Debe quedar bien claro que los procedimientos deben auxiliar en toda forma a la organización en las operaciones y no debemos confundirlos con métodos, actividades, programas y sistemas.



Es importante que cada organización cuente con sus manuales para identificar y gestionar de manera más sencilla cada una de las actividades que realiza, así como los responsables de llevarlas a cabo. Al igual que la implementación de estándares, los manuales requieren que periódicamente se actualicen para que sean una fuente de información útil para el control de gestión y no un trabajo más de los trabajadores, a fin de ofrecer solución y respuesta rápida a posibles problemas que se llegaran a presentar en la organización.

Bibliografía del tema 7

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, McGraw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ PADILLA, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, McGraw Hill, 2001, 709 pp.

Actividades de aprendizaje

A.7.1 Elabora un manual de organización mencionando los beneficios que ofrece para el sistema de control de gestión.

A.7.2 Elabora un listado mencionando las ventajas que ofrece la elaboración de manuales de procedimientos en el control de gestión de la organización.

Cuestionario de autoevaluación



1. Explica qué son los manuales administrativos.
2. ¿Qué representan los manuales administrativos para las organizaciones?
3. Menciona algunos de los objetivos principales de los manuales administrativos.
4. ¿Cuál es el objetivo de los manuales de organización?
5. ¿Qué elementos debe contener el manual de organización?
6. Menciona algunas de las normas a seguir para la elaboración de los organigramas.
7. Menciona algunos de los objetivos de los manuales de procedimientos.
8. ¿Qué elementos debe contener el manual de procedimientos?
9. De acuerdo a tu propia experiencia, menciona algunas ventajas de contar con un manual de procedimientos.
10. Menciona uno de los propósitos de los manuales de procedimientos.
11. ¿Cómo podemos identificar los procedimientos?

Examen de autoevaluación

1. La información que contienen los manuales está conformada por:
 - a) antecedentes, misión, visión, estructura.
 - b) antecedentes, estructura, objetos, políticas, procedimientos, etc.
 - c) antecedentes, lineamientos, normas, políticas, terminología.
 - d) antecedente, filosofía, valores, estructura organizacional.
2. Son algunos de los objetivos de los manuales administrativos:
 - a) ofrecer una visión general de la organización, evitar la duplicidad y cruce de instrucciones administrativas.
 - b) facilitar el proceso de control interno, contribuir a la mejora de los sistemas, determinar las responsabilidades por fallar o incumplimientos.
 - c) promover el uso racional de los materiales físicos, duplicar las actividades, asignar responsabilidades a cada unidad administrativa.
 - d) facilitar la gestión de recursos humanos, ofrecer una visión en su conjunto de la organización, establecer las jerarquías de autoridad en la organización.
3. Los manuales administrativos se clasifican por:



- a) su naturaleza y contenido.
 - b) su naturaleza y utilidad.
 - c) su contenido técnicas.
 - d) sus finanzas y contenido.
4. Son algunos de los contenido que deben tener los manuales de organización:
- a) técnicas, operaciones, legislación etc.
 - b) finanzas, producción, funciones etc.
 - c) identificación, antecedentes históricos, descripción de puestos.
 - d) legislación, organización, organigrama.
5. _____ explica la estructura del manual, así como el propósito y ámbito de aplicación.
- a) La legislación
 - b) Las atribuciones
 - c) La estructura orgánica
 - d) El prólogo
6. _____ están conformadas por las facultades conferidas a la organización.
- a) Las funciones
 - b) Las atribuciones
 - c) Los puestos
 - d) La operaciones
7. Es información básica que deben tener los manuales de procedimientos:
- a) técnicas, operaciones, legislación etc.
 - b) funcionamiento del control, ubicación, requerimientos.
 - c) identificación, antecedentes históricos, descripción de puestos.
 - d) legislación, organización, organigrama.
8. Son algunos de los objetivos de los manuales de procedimiento:



- a) Ofrecer una visión general de la organización, evitar la duplicidad y cruce de instrucciones administrativas,
 - b) Facilitar el proceso de control interno, contribuir a la mejora de los sistemas, determinar las responsabilidades por fallar o incumplimientos.
 - c) Promover el uso racional de los materiales físicos, duplicar las actividades, asignar responsabilidades a cada unidad administrativa.
 - d) Facilitar la gestión de recursos humanos, ofrecer una visión en su conjunto de la organización, establecer la jerarquía de autoridad en la organización.
9. _____ deben incluirse las ventajas y propósitos que trae consigo la implementación del manual, así como las limitaciones y desventajas en caso de incumplimiento.
- a) En los objetivos de los procedimientos
 - b) En las políticas y normas
 - c) En el prologo o introducción
 - d) En el índice
10. El contenido de los manuales de procedimiento se conforma de:
- a) el índice, las políticas y normas, los objetivos de los procedimientos.
 - b) texto, índice, políticas.
 - c) texto, diagramas, formas.
 - d) organigramas, estructura, diagramas



TEMA 8. TOMA DE DECISIONES

Objetivo particular

- Identificar las ventajas de los estándares para la eficiencia operativa.
- Identificar la importancia del *reporting* de control de gestión para la toma de decisiones.
- Identificar la importancia de los estándares para la estrategia de la organización.
- Conocer los tipos de estrategias que pueden implementar las organizaciones.
- Identificar la diferencia entre la centralización y descentralización.

Temario detallado

8.1. Corrección de desviaciones para apego a estándares o estrategias

8.2. Establecimiento de estrategias

Introducción

La actividad más importante y de mayor compromiso en la organización es la toma de decisiones. Toda decisión debe estar fundada y sustentada con elementos que coadyuven a la consecución de los objetivos. En años anteriores el registro de los eventos económicos cuantificables era suficiente para sustentar una decisión. La poca o nula competencia permitía a los administradores tener un margen de error elevado en la toma de decisiones debido a que no impactaban de manera sustancial en la organización; sin embargo, con eventos como la globalización, la apertura de mercado, la competencia leal y desleal, la diversidad de gustos del consumidor y otros factores más, ha hecho de la toma de decisiones una tarea de vital importancia que obliga a las organizaciones a analizar de forma detallada las causas y efectos de las acciones que ejecuta.

Hoy una decisión puede tener efectos tan significativos que pueden terminar con la buena marcha de la organización. Estar preparados para enfrentar los retos que nos presentan los mercados actuales, mediante datos que sustenten



las decisiones, se ha convertido en prioridad para los directivos de la organización.

8.1. Corrección de desviaciones para apego a estándares o estrategias

Para llevar a cabo la corrección de desviaciones, es necesario que la organización cuente con un cierre e informes de *reporting* para posteriormente analizar la información y llevar a cabo las correcciones o medidas pertinentes en cada una de las desviaciones determinadas, a fin de verificar si se están cumpliendo los estándares y las estrategias establecidas.

Para realizar un cierre, deben considerarse previamente dos aspectos principales:

- a) Los trabajos necesarios para obtener el *reporting* de gestión.
- b) Análisis de la información contenida en el *reporting* de gestión.

Algunos de los trabajos necesarios para el cierre son:

- ✓ Facturación del periodo.
- ✓ Determinación de comisiones sobre ventas.
- ✓ Situación de las cuentas por cobrar.
- ✓ Situación de los gastos de viaje.
- ✓ Situación de todos los abonos y descuentos.
- ✓ Situación de los gastos comerciales (publicidad, propaganda, promociones).
- ✓ Situación de los inventarios.
- ✓ Corte de operaciones en la logística de entrada y salida.
- ✓ Situación de las compras.
- ✓ Situación de los gastos pendientes de comprobantes.
- ✓ Situación de la productividad del personal y las máquinas.
- ✓ Cierre de conciliaciones bancarias.
- ✓ Cierre de nóminas.



Estos pasos son sólo algunos de los trabajos previos que deben realizarse para llevar a cabo un cierre para la confección del *reporting* de gestión; asimismo, su preparación puede acelerarse con el propósito de hacer llegar más rápido la información a los directivos para tomar decisiones en tiempo, considerando los siguientes aspectos:

- a) Eliminar todos los procesos burocráticos que retrasan el cierre.
- b) Confeccionar un sistema de instrucciones precisas y entendibles.
- c) Eliminar actividades que se dupliquen y tareas innecesarias dentro del proceso.
- d) Planificar las acciones o tareas en función a sus prioridades.
- e) Establecer sistemas de revisión y control con apego a estándares.
- f) Apoyarse de la tecnología para evitar procesos manuales y automatizar en lo posible cada acción realizada.
- g) Elaborar informes en la medida que las circunstancias lo requieran.
- h) Llevar a cabo reuniones entre los involucrados para dialogar sobre las causas y efectos de los trabajos realizados.
- i) Aplicar procedimientos.

Una vez que se han tenido las precauciones necesarias y se ha llevado a cabo el cierre de la información, se procede a la confección del *reporting* de control de gestión. Este reporte puede ser elaborado de forma periódica en razón a las necesidades de la organización para diagnosticar el cumplimiento de sus objetivos.

Dentro de la información, consideramos algunos aspectos que son objeto de análisis:

- ♦ Ingresos por ventas.
- ♦ Gastos comerciales.
- ♦ Costos de fabricación.
- ♦ Gastos de estructura.
- ♦ Activo circulante.
- ♦ Activo fijo.
- ♦ Fondos propios.
- ♦ Exigible a corto y largo plazo.



Para el análisis de los ingresos, los directivos deben tener presentes algunos aspectos clave, tales como:

- a) Cuestiones relacionadas con las ventas.
- b) Análisis de variaciones de las ventas.
- c) Análisis de las diferencias entre ventas reales y presupuestadas.

En las cuestiones relacionadas con las **ventas** se deben tener algunas habilidades para determinar entre otras cosas:

- ✓ La forma de fijar y gestionar precios de los productos o servicios.
- ✓ La cantidad y tipos de productos a vender.
- ✓ Las políticas de precios para ingresar a los mercados competitivos.
- ✓ La forma de distribuir el producto (minoristas, mayoristas, etc.).
- ✓ El tipo de publicidad que se empleará para dar a conocer los productos o servicios.
- ✓ Las zonas o regiones donde se comercializará el producto o servicio.

Asimismo, dentro de las cuestiones relacionadas con las ventas, está en análisis de las desviaciones en el que se incluye:

- Análisis de ventas actuales respecto de ventas pasadas.
- Análisis de ventas por tipos de productos, zonas, canales de distribución, clientes, etc.
- Análisis de las ofertas respecto de las ventas totales.
- Análisis de los descuentos, bonificaciones y abonos que se realizan, así como los efectos que tienen.
- Análisis de la situación que guarda la cartera de clientes.
- Análisis de la relación cliente-producto.
- Análisis de rentabilidad de los clientes.
- Análisis de áreas y zonas de oportunidad.

El presupuesto también juega un papel muy importante en el análisis de los ingresos, puesto que con él se pueden analizar algunos aspectos como:

- ◆ Cifras de ventas por un periodo determinado.
- ◆ Causas de las diferencias entre lo presupuestado y lo real.
- ◆ Responsables de cada área involucrada.



Debemos recordar que el análisis y corrección de desviaciones debe llevarse a cabo de manera oportuna, con el fin de determinar e implantar las acciones correctivas que impidan el progreso de problemas que afecten la buena marcha de la organización.

Para el análisis de **gastos comerciales**, debemos considerar tres puntos específicamente:

- a) Gastos relacionados con la actividad comercial.
- b) Gastos de promoción, publicidad y marketing.
- c) Otros gastos comerciales.

Para cada uno de ellos, mencionamos algunos factores a analizar como se detalla en el cuadro 8.1. que se presenta enseguida:

TIPO DE GASTO	FACTOR A ANALIZAR
Actividad comercial	Recepción de pedidos: recurso humano, materiales, calidad, etc. Personal de ventas: jefes de ventas, vendedores, administrativo, medio para la actividad comercial. Gatos de atención a clientes y de posventa: calidad y medios para prestar atención a los clientes.
Promoción, publicidad y marketing	Gastos de promoción, descuentos, regalos: efectos de las promociones, descuentos y bonificaciones. Gastos de publicidad: objetivos e impactos de la publicidad en cada producto. Gastos de estudio de mercado y competencia: efectos de los estudios de mercado.
Otros gastos comerciales	Selección de personal comercial Gastos de viaje Papelería Medios de comunicación

Cuadro 8.1. Factores para el análisis de gastos comerciales



Dentro del análisis de **costos de fabricación** se deben tener presentes algunos aspectos a analizar como:

- a) Costo de los materiales.
- b) Costo de la mano de obra.
- c) Costo de los cargos indirectos.

Para en análisis de los materiales consumidos por el área de producción se puede considerar:

- i. costo de cada orden de compra
- ii. costo de los controles establecidos para la recepción de los materiales
- iii. costos de importación y otras actividades referentes a la adquisición de materiales

De la misma forma que en el área comercial, en el área de producción también se lleva a cabo el análisis de las desviaciones que pueden ser:

- ✓ Desviaciones de los precios reales comparados con los previstos
- ✓ Desviaciones de los consumos reales con los previstos
- ✓ Desviaciones por mermas, desperdicios, productos defectuosos, etc.

Dentro del análisis de la **mano de obra** se pueden analizar algunos factores como:

- Evolución de los costos por concepto de mano de obra en las distintas áreas o centros de costos
- Aumento del costo de mano de obra con respecto a la productividad
- Tiempos de cada proceso, máquina, producto o servicio
- Tiempo extraordinario
- Rotación de personal
- Categorías de sueldos
- Sistema de incentivos de la organización



De igual forma que en la materia prima, las desviaciones a analizar y corregir en un momento dado en la mano de obra son:

- ♦ Desviaciones por la cantidad aplicada de tiempo a cada proceso o actividad
- ♦ Desviaciones por la cantidad económica aplicada a los procesos
- ♦ Desviaciones en la eficiencia del personal

Finalmente, para los **cargos indirectos de fabricación** se pueden establecer controles, sistemas de análisis y corrección en la medida en que éstos representen cantidades significativas en la operación de la organización.

Otro de los factores a analizar son los **gastos de estructura** de la organización, que representan todos aquellos que dan soporte a la actividad de la empresa en un marco no productivo. Entre algunos gastos de estructura podemos mencionar:

- ✓ Rentas
- ✓ Mantenimiento y servicio
- ✓ Asesorías
- ✓ Sueldos de la administración, dirección, informática
- ✓ Servicios bancarios
- ✓ Servicios generales (agua, energía eléctrica, predio, etc.)
- ✓ Papelería

Los gastos de estructura son generados principalmente en áreas de apoyo que no intervienen en la producción de los artículos ni en la prestación de servicios, pero que son necesarios para la organización y control de los mismos.

Dentro del análisis y corrección del **activo y pasivo** de la organización, encontramos algunos aspectos clave; dentro del circulante podemos analizar la tesorería, las inversiones, los deudores y las existencias.

Dentro del área de tesorería podemos considerar:

- Análisis de plazos de cobros y pagos
- Análisis del flujo de pedidos facturación y cobros
- Análisis del flujo de cheques y otras formas de pagos



Para las inversiones, se pueden considerar algunos aspectos como:

- ✓ Análisis de la programación y control de las inversiones.
- ✓ Análisis del flujo de decisiones para las inversiones.

Dentro del control de los deudores consideramos:

- Plazos para los cobros
- Vencimientos
- Análisis del flujo para otorgar créditos

Finalmente, en las existencias podemos abarcar básicamente el siguiente análisis:

- Rotación de existencias
- Flujo de los inventarios
- Puntos de reorden
- Ubicación de la existencias
- Márgenes de seguridad
- Análisis de los sistemas de valuación de existencias

Para concluir este apartado, el análisis de los **activos fijos** es de gran importancia para identificar la capacidad de la organización y evitar realizar inversiones innecesarias en activo fijo que sólo disminuyen la liquidez de la organización e incrementan la capacidad ociosa. También es importante considerar y analizar los fondos propios con los que cuenta la organización, a fin de conocer si se ha logrado agregar el valor económico suficiente que los accionistas demandan.

Como podemos observar, el análisis de la información y las correcciones a las desviaciones obtenidas con los distintos medios de control, dependen en gran medida de la veracidad de la información, así como de la habilidad de los directivos para interpretarla.

Debemos recordar que las desviaciones representan para la organización una llamada de atención que debe ser gestionada en el momento preciso para poder implementar las medidas correctivas necesarias. Es posible que en la



práctica se presenten desviaciones que aparentemente beneficien a la organización, por ejemplo, que el consumo de horas de mano de obra disminuyan en un proceso; esto podría interpretarse como un incremento en la eficiencia, sin considerar que esa disminución también puede estar motivada por falta de calidad en el producto debido a la realización apresurada de dichos procesos.

8.2. Establecimiento de estrategias

La estrategia de una unidad de negocio depende de dos aspectos relacionados principalmente:

- a) La misión
- b) La ventaja competitiva

En cuanto a la misión, como se ha mencionado en el tema tres (análisis e integración de objetivos contra operación) representa los objetivos generales de la organización; la ventaja competitiva, representa la forma de competir de la organización para lograr esa misión. La misión puede ser estructurada para los siguientes fines:

- | | |
|-------------|---------------|
| ✓ Construir | ✓ Cosechar |
| ✓ Mantener | ✓ Desinvertir |

La misión de **construir** establece el incremento de la cuota de mercado y la posición competitiva de la organización; incluso, busca beneficios en el corto plazo. La misión de **mantener**, está orientada a proteger la cuota de mercado y la posición competitiva de la organización. La misión de **cosechar** está dirigida principalmente a incrementar y maximizar los beneficios en el corto plazo, y finalmente, la misión de **desinvertir** tiene como objetivo abandonar o liquidar un negocio.

Una ventaja competitiva el la organización tiene tres formas de establecerse:

- a) Liderazgo en costos
- b) Diferenciación
- c) Enfoque



El **liderazgo en costos** se puede lograr mediante economías de escala, efectos vinculados a la curva de aprendizaje, control y administración eficiente de costos. Esta estrategia también consiste en proporcionar a los clientes el mismo valor o un valor superior al mismo costo e incluso, inferior. Si el valor del cliente se define como la diferencia entre la realización y el sacrificio, una estrategia basada en el liderazgo en costos procura el incremento del valor del cliente y la reducción del sacrificio.

La ventaja competitiva sustentada en la **diferenciación** permite distinguir la oferta de productos de la unidad de negocio, generando en los clientes una percepción única. La diferenciación puede estar dada en relación a la marca, servicio al cliente, concesiones, diseño del producto y tecnología. En esta forma de ventaja, se procura ofrecer a los clientes cosas diferentes a las que ofrecen los competidores.

Finalmente, el **enfoque** consiste en seleccionar un segmento del mercado o clientes formales en el cual se pueda competir. Esta forma de ventaja se caracteriza porque al elegir los clientes, se pueden desarrollar capacidades con la finalidad de atenderlos de manera superior. Para lograr esta ventaja, se debe ser cuidadoso al seleccionar el segmento que se va a atacar, debido a que los grupos y mercados son diferentes en cada región.

Cabe señalar que las estrategias no son iguales para las organizaciones, de ello depende la situación interna, el ambiente en la industria y las exigencias específicas del mercado. Cada empresa determinará, en función a su situación y bajo las posibilidades de sus recursos, las estrategias a seguir. Debe considerarse que no existe un formulario preciso para establecer estrategias en la organización, sin embargo, la dirección debe allegarse de información que le permita determinar y sustentar la estrategia que desee llevar a cabo. Dependerá en toda medida de la capacidad de análisis, habilidades por parte de los directivos, así como de la veracidad de la información para implementar estrategias que ofrezcan resultados exitosos en corto y largo plazo.



En la práctica, las organizaciones eligen varias estrategias o una combinación de ellas para asegurar el logro de sus objetivos. “El **posicionamiento estratégico** es el proceso para seleccionar la mezcla óptima de estos tres métodos estratégicos generales”.¹⁹

En una estrategia, se pueden implementar procesos en los que se agregue valor a los clientes, se reduzcan costos manteniendo la calidad y se segmente el mercado para satisfacer de forma óptima a las necesidades. La mezcla óptima de estrategia ofrece una ventaja sustentable a la organización para enfrentar a la competencia y estar en posibilidades de mantenerse en el mercado.

Las **estrategias corporativas** se refieren a situar a la empresa en una combinación adecuada de negocios. Esta estrategia está relacionada con el “dónde competir”. Las cuestiones fundamentales en el nivel corporativo son:

- a) Definir el negocio en el que la empresa participará
- b) Asignar los recursos a los negocios

Según la estrategia corporativa, las organizaciones son clasificadas como:

- a) Mononegocio
- b) Diversificada de forma relacionada

La organización mononegocio opera en una línea de negocio, es decir, sólo cuenta con una línea para competir en el mercado. A diferencia de la empresa mononegocio, la diversificada de forma relacionada cuenta con una gama de productos o unidades de negocios, por ejemplo, una empresa que tenga unidades de negocio como pañales, detergentes, alimentos, etc. opera en sectores que no están relacionados entre sí.

Es preciso mencionar que una estrategia de negocio no puede ser implementada sin un sistema de control de gestión consistente.

¹⁹ Don R Hansen, *op. cit.*, p. 490.



Hablar de decisiones es hablar también de **centralización** y **descentralización** en la organización. La **centralización** consiste en concentrar o reunir en una sola persona o cargo el poder de decisiones y coordinación de su respectivo ámbito de acción. Toda organización debe contar con un sitio y una autoridad suprema centrada que coordine de manera equilibrada las acciones de la organización. Algunas de las características que distinguen la centralización son:

- a) Autoridad reservada en cada jefe para tomar decisiones sobre las acciones de la gente a su cargo
- b) Dirección personal cuando la empresa es pequeña

En la centralización existe descentralización cuando se tienen que tomar decisiones emergentes que afecten drásticamente la operación de la empresa.

Algunas de las limitaciones que tiene la centralización son:

- Dificultad en la coordinación con otros jefes por la diversidad de intereses y por mala distribución del trabajo.
- Dificultad al crearse un departamento demasiado grande difícil de administrar.
- Pérdida en tiempo en consultas por no encontrarse la información al alcance.

Sin embargo, en las organizaciones centralizadas puede considerarse una ventaja como lo es el hecho de que se puede evaluar la eficiencia de los directivos (producción, marketing, etc.) en el output conjunto que generan para la organización.

Debe entenderse que la descentralización trae mayores ventajas, entre las que destacan:

- ✓ Desarrollo de talentos, habilidades y capacidades del ejecutivo
- ✓ Desarrollo del interés, iniciativa y habilidades.
- ✓ Coordinación de actividades
- ✓ Mejores relaciones y menos fricciones entre el personal
- ✓ Menores conflictos entre las divisiones



- ✓ Democracia en la dirección
- ✓ Libertad de opinión
- ✓ Eliminación del sabotaje de decisiones

Es importante que en las organizaciones se fomente la buena relación entre los miembros que la componen para estar en condiciones de evitar costos, ahorrar tiempo y sacrificar recursos que sólo comprometen el futuro de la empresa. La centralización o descentralización de la organización estará en función al tamaño y condiciones, así como del criterio que empleen los dueños o directivos de la misma.

Es de gran importancia señalar que aunque una empresa trabaje en un ambiente centralizado, debe darse mayor participación y palabra a la gente que opera y conoce las actividades. Compartir la responsabilidad y delegar autoridad promueve el trabajo en equipo y propicia la participación de los miembros de la organización para la consecución de los objetivos.

Para finalizar este punto, debemos considerar que la estrategia es una hipótesis en la que se debe procurar realizar actividades diferentes a los competidores, procurando en toda medida la generación de una propuesta de valor única.

Bibliografía del tema 8

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, McGraw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.



RAMÍREZ Padilla, David Noel, *Empresas competitivas*, México, McGraw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, McGraw Hill, 2001, 709 pp.

Actividades de aprendizaje

A.8.1 Elabora un listado de posibles estrategias que se pueden implementar en una empresa de servicios jurídicos.

A.8.2 Elabora un listado de las acciones que puede emprender un hospital para implementar una estrategia sustentada en la diferenciación.

Cuestionario de autoevaluación

1. ¿Qué se necesita para llevar a cabo la corrección de desviaciones?
2. ¿Qué aspectos deben considerarse para realizar un cierre?
3. Menciona al menos cinco de los trabajos que se consideran necesarios para realizar el cierre.
4. ¿Qué aspectos deben tener presentes los directivos para el análisis de los ingresos?
5. ¿Qué aspectos se deben considerar para el análisis de gastos comerciales?
6. ¿Qué aspectos se deben considerar para el análisis de los materiales consumidos por el área de producción?
7. ¿A qué le llamamos gastos de estructura?
8. ¿Cuáles son los aspectos principales para el desarrollo de la estrategia de una unidad de negocio?
9. ¿Cuáles son las formas de establecerse en una ventaja competitiva en la organización?
10. Explica brevemente como se da la estrategia corporativa.



Examen de autoevaluación

1. Son algunos de los trabajos necesarios para el cierre:
 - a) confeccionar un sistema de instrucciones precisas y entendibles, situación de la productividad del personal y las máquinas.
 - b) facturación del periodo, situación de los gastos de viaje, situación de los inventarios.
 - c) situación de los inventarios, aplicar procedimientos, costos de fabricación.
 - d) ingresos por ventas, situación de las compras, aplicar procedimientos.

2. Para cuestiones relacionadas con las ventas se deben tener algunas habilidades para determinar, entre ellas están:
 - a) ingresos por ventas, situación de las compras, aplicar procedimientos.
 - b) facturación del periodo, situación de los gastos de viaje, situación de los inventarios.
 - c) la cantidad y tipos de productos a vender, la forma de fijar y gestionar precios de los productos o servicios, la forma de distribuir el producto (minoristas, mayoristas, etc.).
 - d) análisis de las ofertas respecto de las ventas totales, la cantidad y tipos de productos a vender, Ingresos por ventas.

3. Para el análisis de gastos comerciales, debemos considerar:
 - a) gastos de producción, gastos por ventas, otros gastos comerciales.
 - b) gastos relacionados con la actividad comercial, gastos de producción, otros gastos comerciales.
 - c) gastos de promoción, publicidad y marketing, gastos de fabricación, gastos por ventas.
 - d) gastos relacionados con la actividad comercial, gastos de promoción, publicidad y marketing, otros gastos comerciales.



4. Son factores a analizar en la actividad comercial:
 - a) recepción de pedidos, gastos de atención a clientes y de posventa, personal de ventas.
 - b) selección de personal comercial, gastos de viaje, papelería.
 - c) gastos de estudio de mercado y competencia, gastos de promoción, descuentos, regalos, gastos de publicidad.
 - d) la cantidad y tipos de productos a vender, gastos relacionados con la actividad comercial, personal de ventas.

5. Dentro del análisis de la mano de obra se pueden analizar algunos factores como:
 - a) tiempos de cada proceso, máquina, producto o servicio, aumento del costo de mano de obra con respecto a la productividad, sistema de incentivos de la organización.
 - b) confeccionar un sistema de instrucciones precisas y entendibles, situación de la productividad del personal y las máquinas.
 - c) tiempos de cada proceso, máquina, producto o servicio, confeccionar un sistema de instrucciones precisas y entendibles, categorías de sueldos
 - d) la cantidad y tipos de productos a vender, la forma de fijar y gestionar precios de los productos o servicios, la forma de distribuir el producto (minoristas, mayoristas, etc.).

6. Son algunos gastos de estructura:
 - a) gastos por ventas, situación de las compras, aplicar procedimientos
 - b) gastos de promoción, publicidad y marketing, gastos de fabricación, gastos por ventas.
 - c) mantenimiento y servicio, sueldos de la administración, dirección, informática, servicios generales (agua, energía eléctrica, predio, etc.).
 - d) papelería, gastos por ventas, gastos de fabricación.



7. La misión de _____ está dirigida principalmente a incrementar y maximizar los beneficios en el corto plazo.
- a) construir
 - b) cosechar
 - c) mantener
 - d) desinvertir
8. La misión de _____ está orientada a proteger la cuota de mercado y la posición competitiva de la organización.
- a) construir
 - b) cosechar
 - c) mantener
 - d) desinvertir
9. La misión de _____ tiene como objetivo abandonar o liquidar un negocio.
- a) construir
 - b) cosechar
 - c) mantener
 - d) desinvertir
10. La misión de _____ establece el incremento de la cuota de mercado y la posición competitiva de la organización.
- a) construir
 - b) cosechar
 - c) mantener
 - d) desinvertir



Bibliografía general

GAYLE Rayburn, Letricia, *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ª ed., México, Mc Graw Hill, 2000, 971 pp.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos, contabilidad y control*, Thomson, Oklahoma State University 2003, Tercera Edición, 919 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo utilizar el Cuadro de Mando Integral*, España, Gestión 2000, 2001, 412 pp.

MUÑIZ, Luís, *Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica*, Barcelona, Gestión 2000, 2003, 461 pp.

PORTER, Michael E., *Ventaja competitiva*, 1ª reimpresión, México, SECSA, 2003, 556 pp.

RAMÍREZ PADILLA, David Noel, *Empresas competitivas*, México, Mc Graw Hill, 2004, 280 pp.

ROBERT N., Anthony, GOVINDARAJAN, Vijay, *Sistemas de Control de Gestión*, 10ª edición, España, Mc Graw Hill, 2001, 709 pp.

ORTEGA Castro Alfonso, *Introducción a las Finanzas*, México, Mc Graw Hill, 2002, 417pp.

Bibliografía complementaria

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Mapas Estratégicos, Convirtiendo los Activos Intangibles en Resultados Tangibles*, Barcelona España, Gestión 2000, 2004, 503 pp.

KAPLAN, Robert S. y NORTON, David P, *Cómo Alinear la Organización a la Estrategia a Través del Balanced Scorecard*, Barcelona España, Gestión 2000, 2005, 340 pp.



**RESPUESTAS DE LOS EXAMENES DE AUTOEVALUACIÓN
CONTROL DE GESTIÓN**

TEMA 1	TEMA 2	TEMA 3	TEMA 4	TEMA 5	TEMA 6	TEMA 7	TEMA 8
1. c	1. c	1. b	1. a	1. c	1. F	1. b	1. b
2. d	2. a	2. a	2. c	2. d	2. V	2. d	2. c
3. c	3. b	3. c	3. b	3. c	3. V	3. a	3. d
4. a	4. a	4. b	4. d	4. c	4. F	4. c	4. a
5. b	5. d	5. d	5. b	5. b	5. V	5. d	5. a
6. b	6. a	6. a	6. d	6. d	6. V	6. b	6. c
7. c	7. b	7. b	7. a	7. a	7. F	7. b	7. b
8. a	8. b	8. b	8. b	8. a	8. F	8. b	8. c
9. a	9. b	9. a	9. b	9. d	9. V	9. a	9. d
10.c	10.a	10.b	10.a	10. b	10. V	10. c	10. a