

Capítulo 3

**Medidas correctoras
para restablecer el
equilibrio presupuestario**

Contenido

1. Introducción
2. Identificación de las causas
3. Delimitación de responsabilidad
4. Corrección de variables
5. Resumen

1. Introducción

El análisis de las desviaciones culmina con la identificación de las acciones correctoras que permitan subsanar las posibles áreas de problemas.

Para ello es necesario establecer previamente las causas que originaron las desviaciones, así como delimitar las responsabilidades sobre las mismas.

Este capítulo se va a centrar en todo lo explicado anteriormente, identificando las causas de las desviaciones y delimitando las responsabilidades, para tomar las medidas correctoras oportunas.

2. Identificación de las causas

Para analizar las desviaciones, hay que delimitar las causas que las originaron. Así, las causas más generales suelen ser:

1. **Por previsión:** la desviación se refiere a una variable que depende de algún factor del entorno que hay que prever, lo que lleva a que al realizar la estimación se haya previsto un valor distinto al real.
2. **Por objetivos:** se produce la desviación porque se establecieron unos objetivos que, posteriormente, han resultado irrealizables, bien por ser muy exigentes o bien por ser insuficientes.
3. **Por modelo:** esta desviación se produce cuando el modelo presupuestario y el de registro difieren.
4. **Por registro:** la desviación se produce por un error en el registro de los datos contables.
5. **Por ejecución:** las desviaciones por ejecución constituyen el centro de atención principal de los sistemas de control de gestión. Así, para cada una de ellas habrá que identificar la causa que la genera y el área de responsabilidad afectada.
6. **Por azar:** son las desviaciones originadas por causas diferentes a todas las mencionadas anteriormente, por lo que se pueden asociar al azar.



Ejemplo

Desviación por previsión: la empresa al presupuestar los gastos financieros estima que el valor del Euribor a tres meses será del 7%, cuando el valor real ascendió al 8%. Esta diferencia provoca una desviación por previsión.

Desviación por objetivos: se fija como objetivo conseguir un tipo de interés en los préstamos hipotecarios igual al Euribor, sin cesión de compensaciones adicionales ni abono de comisiones, pero al final del periodo no se ha podido conseguir.

Desviación por modelo: a nivel presupuestario se consideran únicamente como gastos financieros los intereses bancarios, mientras que en la contabilidad se incluyen también, como gastos financieros, las comisiones por servicios bancarios.

Desviación por registro: se contabiliza como gasto financiero un concepto que no debería incluirse en esta partida.

Desviación por ejecución: los gastos financieros han superado el presupuesto en 20.000€, y podría ser por las siguientes razones:

- Se han contratado más créditos de los previstos, por lo que la inversión en existencias se ha aumentado en el presupuesto.
- El tipo de interés de la financiación ha sido superior al previsto, como consecuencia de la mala negociación con las entidades bancarias.
- Se han producido déficits de tesorería como consecuencia, de errores en las previsiones de tesorería.

3. Delimitación de responsabilidad

Para definir la responsabilidad hay que concretar con claridad los objetivos asignados al responsable, así como el margen acordado para acometer con libertad sus acciones.

El margen de libertad delegado permitirá a cada responsable llevar a cabo libremente las actuaciones a seguir para alcanzar los objetivos fijados, constituyendo así, el presupuesto, un instrumento motivador de los responsables de los centros.

Tradicionalmente, la delegación de responsabilidades se ha centrado en la estructura organizativa de la empresa, manifestándose de dos formas diferentes, según se haga referencia a la responsabilidad:

- **Por productos:** la responsabilidad por productos supone delegar en el responsable la gestión de todos los aspectos relacionados con un determinado producto.

Este tipo de delegación lleva a que en la empresa se creen algo parecido a pequeñas empresas independientes dentro de la propia empresa.

Ejemplo:

En una empresa en la que se fabriquen 4 tipos de productos diferentes, todos los aspectos relacionados con la gestión de cada uno de los productos recaerán bajo cuatro personas diferentes, que tendrán autoridad para tomar las decisiones que consideren oportunas sobre el producto del que son responsables.

- **Por funciones:** en las organizaciones se pueden diferenciar distintas funciones como comercialización, producción, administración, compras, etc., de manera que cada una de estas funciones puede dar lugar a un centro de responsabilidad. Además, en cada uno de estos centros se pueden crear nuevos centros de responsabilidad más específicos.

La implantación de centros de responsabilidad por centros de actividad, puede dar lugar a una escasa colaboración entre las distintas áreas funcionales, ya que cada una de ellas se centra en la consecución de sus objetivos e intereses propios, de manera que la empresa debe corregirlo para que la empresa funcione como un todo.

Ejemplo:

En una empresa el centro de compras adquiere materia prima de baja calidad para minorar los costes. Esto perjudica negativamente al departamento de producción, en el que se producirán frecuentes roturas y desperdicios como consecuencia de la mala calidad de la materia prima. Además, también se verán afectados el departamento de producción y comercialización, de manera que la empresa en su conjunto se ve afectada.

Teniendo en cuenta el enfoque por funciones, se van a diferenciar los siguientes centros de responsabilidad:

1. Centros de responsabilidad de costes.
2. Centros de responsabilidad de beneficios.
3. Centros de responsabilidad de inversión.

La diferencia principal, entre los tres centros, reside en el límite de autonomía del responsable para gestionar libremente el centro de responsabilidad que está bajo su control.

También debe tenerse en cuenta que la alta dirección de la empresa utilizará unos filtros de control para evaluar, separadamente, las actuaciones de los distintos responsables, que se verán posteriormente.

3.1. Centros de responsabilidad de costes

Los centros de responsabilidad de costes son aquellos en los que los responsables tienen autoridad y capacidad de decisión sobre los costes controlables.

El objetivo principal del responsable será minimizar los costes en que se ha incurrido bajo su responsabilidad. El control de los responsables de centros de costes se lleva a cabo comparando los costes inicialmente presupuestados para el centro con los costes reales en que se ha incurrido al finalizar el ejercicio objeto de estudio.

3.2. Centros de responsabilidad de beneficios

Los centros de responsabilidad de beneficios son aquellos en los que el responsable tiene poder de decisión, tanto sobre los costes como sobre los ingresos.

En este caso, el objetivo principal del responsable del centro es la consecución de un beneficio previamente fijado, o bien la maximización del mismo.

Respecto al control de los responsables de los centros, existen dos dificultades para evaluar su actuación; estas son:

- Llegar a un consenso sobre cuál es el margen o resultado que será objeto de medida y control.
- Fijación de los precios de venta de los *outputs* internos.

Entonces, la evaluación de los responsables de los centros se realizará desde distintas perspectivas que son:

1. Margen bruto del centro.
2. El beneficio controlable del centro.
3. El beneficio neto final del centro.

El método más usado y relevante es el segundo, ya que tiene en cuenta todos los costes controlables, tanto los fijos como los variables.

3.3. Centros de responsabilidad de inversión

En este tipo de centros los responsables tienen capacidad para decidir sobre los costes e ingresos, así como sobre el nivel y tipo de inversión a realizar en elementos del activo no corriente.

Los responsables decidirán qué tipo de inversión es más conveniente para alcanzar los beneficios fijados. Entonces, los responsables también deberán responder sobre los beneficios obtenidos, como consecuencia de la inversión realizada.

Para evaluar a los responsables se tendrá en cuenta la rentabilidad obtenida con la inversión realizada y el beneficio conseguido por el centro.

La rentabilidad obtenida puede medirse mediante el ratio denominado tasa interna de rendimiento (ROI), que se expresa de la siguiente forma:

$$\text{Tasa Interna de Rendimiento} = \frac{\text{Beneficio}}{\text{Inversión}} \times 100$$



Aplicación práctica

Indique en qué tipo de centro ejercen su responsabilidad los siguientes responsables:

- **Responsable 1:** trabaja en el centro de cortado de madera, de una empresa de fabricación de muebles. Su objetivo es cortar la madera y pasarla al siguiente centro de trabajo, maximizando los beneficios.
- **Responsable 2:** trabaja en el centro de pulimentado de la madera y su objetivo es la minimización de los costes de su centro de trabajo.
- **Responsable 3:** trabaja en el departamento de comercialización y se tiene que encargar tanto de realizar las inversiones oportunas como de maximizar el beneficio.

SOLUCIÓN

Responsable 1: responsable de un centro de responsabilidad de beneficios.

Responsable 2: responsable de un centro de responsabilidad de costes.

Responsable 3: responsable de un centro de responsabilidad de inversión.

3.4. Filtros de control

Los filtros de control son utilizados por la alta dirección de la empresa para depurar la información que se utilizará como base para la evaluación de los responsables.

A veces, en las decisiones tomadas por los responsables pueden intervenir factores ajenos a su voluntad que distorsionen su actuación, por ello, se aplican los filtros de control para que la información refleje únicamente el resultado del esfuerzo personal.

Dentro de los filtros pueden distinguirse:

1. **Filtros de separación de sucesos:** tratan de identificar y eliminar de la información suministrada por los presupuestos, los efectos provocados por hechos ajenos a la empresa y no contemplados en la planificación, que hayan influido, tanto favorable como desfavorablemente, en los objetivos fijados. Estos filtros aparecen como consecuencia de un entorno incierto y turbulento.

Ejemplo:

Una subida inesperada del gobierno del precio de la energía, afectando, por ejemplo, al responsable de producción al aumentar los costes de su centro de responsabilidad, o una huelga de proveedores que impidiese al mismo responsable fabricar las unidades previstas.

2. **Filtros de separación de dirección:** tienen como objetivo diferenciar responsabilidades, aislando de la evaluación los efectos provocados por las acciones de otros responsables. Estos efectos pueden proceder de:
 - La acción conjunta de varios responsables sobre una misma área funcional.
 - El efecto que provoca la decisión de un centro de responsabilidad en los demás centros.
 - La propia dirección de la empresa.

Ejemplo:

■ **Acción conjunta:** si utiliza conjuntamente el ordenador que utiliza el centro de administración para llevar la contabilidad, esto da lugar a que el centro de administración no pueda llevar la contabilidad al corriente.

▮ **Efecto de la decisión de un centro a los demás:** si en el departamento de producción de piezas que se deben incorporar al producto final se están fabricando un alto porcentaje de piezas de baja calidad, el departamento de montaje final tendrá problemas para conseguir sus objetivos de producción, ya que muchas de las piezas se rompen o están defectuosas.

▮ **Dirección de la empresa:** la empresa impone de qué proveedor se deben comprar las materias primas, por lo que el responsable de compras no es responsable de los costes de la materia prima.

3. **Filtros de separación de períodos:** se utilizan para aislar de la evaluación de los responsables, los efectos de las decisiones pasadas, tomadas por antiguos responsables, que pueden influir en la actualidad.

Ejemplo:

El antiguo responsable de compras firmó un contrato de compra de las materias primas a un mismo precio, para un periodo de cinco años, entonces el responsable que se haga cargo del centro durante este periodo, no podrá influir en los costes de la materia prima.

4. Corrección de variables

Una vez determinadas y analizadas las causas de las desviaciones, entre lo previsto y lo obtenido realmente, la dirección empresarial deberá tomar las medidas correctoras oportunas para encauzar la evolución de la organización hacia la situación ideal establecida en la planificación.

Cuando se haya detectado una desviación significativa, el problema no radica solo en la búsqueda del número de causas individuales que la han provocado, sino en conocer el tipo de intervención que se necesita para corregirla, ya que es posible que cada causa necesite una actividad de intervención diferente.

Tras el análisis de las causas de las desviaciones se procede a asignar las responsabilidades sobre las mismas, así como a elegir la alternativa de corrección más idónea, rectificándose las situaciones adversas que se han evidenciado a través del cálculo de las desviaciones.

Entonces, si se tiene en cuenta la causa motivadora de las desviaciones, las diferentes acciones correctoras son:

1. Cuando las causas sean económicas (desviaciones por objetivos y por modelo), las medidas que se podrán implantar son:
 - a. Modificación de la estructura de la organización.
 - b. Modificación de las decisiones de planificación estratégica.
 - c. Cambio del sistema de estándares utilizados para llevar a cabo las previsiones.
 - d. Establecimiento de nuevos objetivos.
2. Cuando las causas sean personales (desviación por registro), las medidas a tomar serán:
 - a. Colaboración y participación de los responsables en el proceso de control, exponiendo los mismos su opinión sobre el origen de la desviación ocasionada por su actuación, así como sobre las acciones a tomar para corregirla.
3. Cuando las causas sean errores de previsión (desviación por previsión), se podrán tomar las siguientes medidas correctoras:
 - a. Modificación de los presupuestos inicialmente implantados por otros que se adecúen al entorno.
4. Cuando las causas sean errores de ejecución (desviación por ejecución), se podrán implantar las siguientes medidas:
 - a. Modificación de las actuaciones de los distintos centros donde se hayan detectado las desviaciones para encauzar su actuación dentro de los límites establecidos en el proceso de control.

5. Resumen

Para analizar las desviaciones, hay que delimitar las causas que las originaron. Las causas más generales suelen ser: por previsión, por objetivos, por modelo, por registro, por ejecución y por azar.

Tradicionalmente, la delegación de responsabilidades se ha centrado en la estructura organizativa de la empresa, manifestándose de dos formas diferentes, según se haga referencia a la responsabilidad:

- Por productos.
- Por funciones.

Teniendo en cuenta el enfoque por funciones, se van a diferenciar los siguientes centros de responsabilidad:

1. Centros de responsabilidad de costes.
2. Centros de responsabilidad de beneficios.
3. Centros de responsabilidad de inversión.

Los filtros de control son utilizados por la alta dirección de la empresa para depurar la información que se utilizará como base para la evaluación de los responsables.

Una vez determinadas y analizadas las causas de las desviaciones, entre lo previsto y lo obtenido realmente, la dirección empresarial deberá tomar las medidas correctoras oportunas para encauzar la evolución de la organización hacia la situación ideal establecida en la planificación.

Si se tiene en cuenta la causa motivadora de las desviaciones, las diferentes acciones correctoras son:

- Económicas.
- Personales.
- Errores de previsión.
- Errores de ejecución.