

Control de Gestión en la Pequeña Empresa Transformadora

Fco. Javier Zubillaga Zubimendi, Alfonso García Lorenzo, Xabier Garamendi Ruiz, Luisa Cantonnet Jordi.
Catedrático de Universidad, Escuela Superior de Ingenieros, Alda, Urquijo, s/n, oepzuzuf@bi.ehu.es
Profesor Titular, Escuela Superior de Ingenieros, Alda, Urquijo, s/n, oepgaloa@bi.ehu.es
Gerente de la empresa EMPRONOR XAVIERGARAMENDI@telefonica.net
Estudiante de 3er ciclo, cantonnet@infonegocio.com

RESUMEN

El control de gestión es un capítulo que muchas pequeñas empresas todavía no han resuelto. Para ellas son imprescindibles unas herramientas sencillas de análisis y medida de la eficiencia de forma que se puedan definir unos objetivos a corto y largo plazo de la empresa que aseguren la supervivencia de la misma y ser capaces de dilucidar si se es eficiente en la persecución de dichos objetivos mediante la comparación del resultado obtenido respecto al previsto inicialmente. Pretendemos en esta comunicación describir unos instrumentos de control de gestión, que basados en el ABC, se adapten a la idiosincrasia particular de la pequeña empresa transformadora permitiendo una medición de resultados fiable y un análisis estratégico seguro y proporcionando un soporte firme para la competencia económica.

1. INTRODUCCION

En cualquier empresa existen diferencias entre los objetivos planificados por la dirección y el cumplimiento real de dichos objetivos. Debido a estas discrepancias, se hace necesaria la existencia de unos instrumentos de control de gestión.

Si bien hacer frente a una desviación detectada no es siempre fácil, lo que si que parece claro es la necesidad de detectarla cuanto antes. (Para aplicar las medidas correctoras ya que puede ser de vital importancia).

Así la finalidad del control es doble:

Evaluar con el fin de detectar posibles desviaciones:

- En el funcionamiento
- En el logro de objetivos

Revisar y corregir las desviaciones significativas que se hayan detectado.

En el caso de una pequeña empresa, por su propia idiosincrasia, la definición del control de gestión presenta unas peculiaridades propias.

2. LA PEQUEÑA EMPRESA TRANSFORMADORA

La pequeña empresa transformadora (PET) tiene un papel protagonista en la generación de empleo y en el crecimiento económico: Forma el 99 % del tejido empresarial. y crea cerca del 60 % del empleo.

Las peculiaridades de la pequeña empresa son:

- Dirección concentrada. La dirección suele recaer en una sola persona.
- Ausencia de planificación o una estrategia única muy determinada.
- Descompensación de cualidades debido a una carencia formativa.
- Por su sencillez estructural, rapidez en la comunicación interna y facilidad en la toma de decisiones.
- Función comercial pasiva con pocos recursos a la promoción.
- Por su tamaño, en la función de compras tienen desventajas en precios, calidad y plazos de entrega, con cierta indefensión ante los proveedores.
- Inversión en activos fijos es pequeña comparada con la gran empresa.
- Operan con un número reducido de proveedores y de entidades financieras.
- Pocos medios y atención a la información que pueden recibir o emitir.
- La producción está centralizada en un solo punto.

Definiendo la PET “Como aquella pequeña empresa cuya actividad es convertir por medio de unas técnicas y medios de fabricación un producto inicial de partida en un producto final que difiere del primero en dimensiones y/o en forma y/o características”.

Actualmente en la PET los instrumentos más comunes para realizar el control de gestión son:

- Balance de situación y cuenta de resultados.
- Presupuestos.
- Ratios financieros y económicos.
- Estudios estadísticos comparativos.
- Datos de ingeniería de producción.
- Previsión de tesorería y de necesidades financieras.
- Planificación de las inversiones.

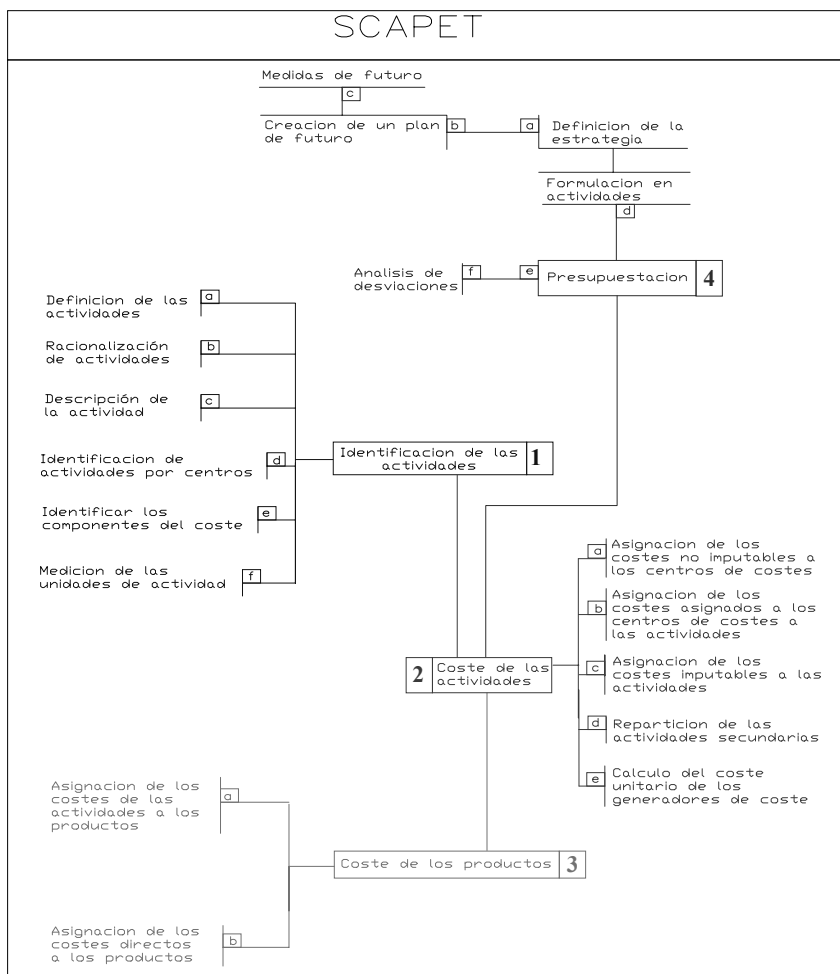
Como se puede comprobar la mayoría de las PET utilizan datos directos del sistema tradicional. Pero los sistemas contables no han sido diseñados en muchos casos con criterios de apoyo a la adopción de decisiones ni como instrumento de control de gestión.

De los diferentes sistemas de control de gestión entendemos que, para la PET, el más correcto es el que se basa en el coste por actividades, debido principalmente a:

- Los sistemas convencionales imputan los costes a los productos en función del número de unidades producidas. En la gestión por actividades se centra en las actividades que deben de llevarse a cabo para obtener un producto.
- Los sistemas convencionales aplican claves de distribución basadas en volúmenes de fabricación de forma que en un determinado centro todos los costes varían en proporción al volumen de producción. Sin embargo en la gestión por actividades, para imputar los costes a los productos se aplican unidades de actividad que tienen en cuenta la asignación causa-efecto.
- La contabilidad tradicional acumula costes por componentes de coste y no proporciona información para identificar cambios.
- En las operaciones diarias, muchas actividades no añaden valor. Conocerlos es una base para la mejora continua.

- Las actividades son identificadores naturales y son fácilmente entendidas por toda la organización, mientras que la convencional se centran, más bien, en términos financieros que en términos de usuario.
- Los sistemas por actividades reflejan las interrelaciones entre las actividades, aspecto positivo, ya que proporciona una idea del rendimiento de la actividad, al subrayar la conexión con otras actividades.

Ahora bien, este sistema de gestión para la PET, aunque sea más correcto es costoso y complejo, y teniendo en cuenta que es preferible la rigurosidad a la exactitud, vamos a definir un enfoque alternativo al que se utiliza en las grandes empresas, sistema de costes por actividades pero adaptándolo a su coyuntura y características, de forma que sea viable su implantación pero que ofrezca garantías en cuanto a su rigurosidad. A este sistema le vamos a denominar SCAPET.



ESTRUCTURA BASICA DEL SCAPET

3. IDENTIFICACION DE LA ACTIVIDAD EN LA PET

Como ya se ha comentado la PET tiene una serie de características diferenciadoras, que nos va a permitir simplificar el procedimiento de definición de las actividades. Vamos a basarnos en una serie de hipótesis generales de trabajo, que cumpliendo la premisa básica del rigor, nos va a permitir allanar el proceso de establecer las actividades:

- Definición con precisión de las actividades que afecten a los procesos de fabricación. Las restantes actividades las vamos a agrupar en conjuntos de procesos que satisfagan una misma exigencia de trabajo.
- Consideramos la PET funcionalmente homogénea.
- Consideramos cinco centros de costes: ventas a considerar como una producción, compras, calidad y administración.
- La función de marketing y ventas vamos a considerar como una única función a diferencia de la gran empresa que suelen ser dos departamentos bien diferenciados.
- En la PET no vamos a tener en cuenta los departamentos de I+D y de ingeniería de planta.

Para definir las actividades en la PET, consideramos dos técnicas:

- Análisis de las unidades de la empresa. Utilizaremos un gráfico de distribución del trabajo. Tabla 1. Debemos de seguir dos pasos:
 - o Preparar lista de tareas
 - o Preparar lista de actividades

Clasif.	Núm.	Contenido trabajo	Mismas necesidades	Mismas tecnologías	Mismos clientes	Activ. Núm.
Regulares			A	A	A	1
			B	B	B	2
			A	A	A	1
			A	A	B	3
			B	B	B	2
Especiales			C	D	C	4
			D	E	D	5
			D	E	D	5
			E	F	E	6
			D	E	D	5
			D	E	D	5

Tabla 1

- Análisis de los procesos de negocio: El proceso consiste en determinar la secuencia de las actividades siguiendo el flujo de información-transacción-producto físico, de una actividad a otra. Utilizamos:
 - Diagrama de flujo
 - Gráfico de sucesión de operaciones de proceso
 - Gráfico multiactividades.

Una vez cumplida la fase de análisis exhaustivo pasamos a una fase de síntesis, reduciendo el número de actividades por eliminación o agrupamiento.

El paso siguiente es la descripción de la actividad con las siguientes características:

- Tener un código reconocible por el personal.
- Debe recoger: salida principal, destinatario, lista de entradas físicas e informativas, unidad de actividad, características de eficiencia y fenómeno activador.

Posteriormente se calcula el coste de las actividades. Para la asignación de los costes a las actividades, vamos a utilizar dos formas diferentes en función del tipo del coste a asignar:

- Para los costes no imputables a las actividades utilizamos los informes de los centros de costes. Para poder atribuir los costes no imputables a las actividades de manera lógica es mucho más fácil utilizar los informes de costes como punto de partida y es menos laborioso iniciar el análisis de las actividades a partir de los centros de costes.
- Sin embargo para la imputación de los costes indirectos, es más coherente utilizar la imputación de costes clasificados según su naturaleza. Presenta como ventajas:
 - Es más fácil imputar los costes a las actividades al evitar los costes interdepartamentales
 - Se tiene un control de todos los costes
 - Se considera la empresa como conjunto.

Como se puede observar en el esquema, la dinámica propuesta para imputar los costes a las actividades distingue dos tipos de costes:

- Costes no imputables a las actividades: Volcamos cada uno de ellos a los centros de costes, para desde allí asignarlos a las actividades.
- Costes imputables a las actividades: Se atribuyen a las mismas en función de alguna cualidad de esos costes que nos permita su retribución.

Según lo anteriormente expuesto tenemos que:

- Amortizaciones:
 - De edificios: m² por centro de coste
 - Equipos: uso de cada centro de coste de ese equipo
- Alquileres: uso que haga cada centro de coste de ese alquiler
- Impuestos:
 - Inmobiliarios: m² ocupado por cada centro de coste
 - Sobre el negocio: Coste de los activos del centro de coste
 - De sociedad: inversamente proporcional al costo de la actividad del año anterior.
- Seguros:
 - Edificios: m² asignados
 - Maquinaria: coste de los activos de cada centro de coste

Así el diagrama del flujo de costes quedaría:

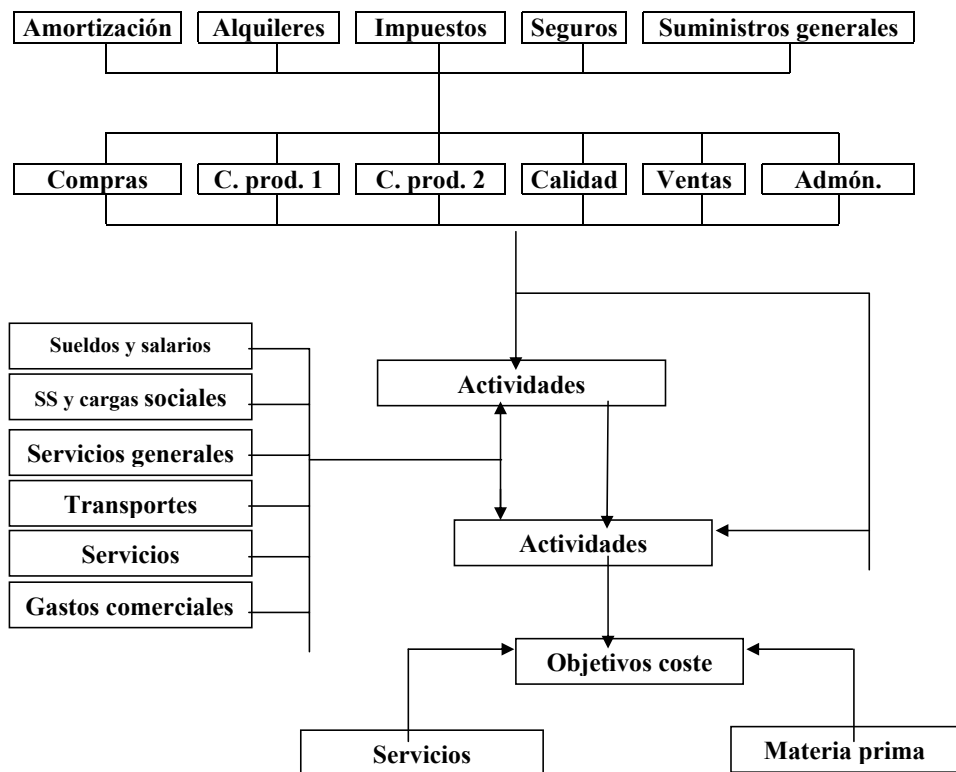


Figura 1: Diagrama del flujo de costes

- Energía eléctrica: horas máquina de cada centro de coste
- Teléfono: personal indirecto del centro de costes
- Agua: consumo de agua por hora de cada máquina por nº de horas
- Gastos comerciales: A la actividad “Venta del producto”
- Personal: nº de horas por el coste de la tarifa horaria
- Transportes nº de kg/m³/km transportado
- Servicios bancarios: A la actividad “Operaciones bancarias”

El paso posterior es repartir estos costes a las actividades. Para ello, tomamos como base el “coste por actividad” para cada centro de coste. Así para cada actividad sumamos los costes imputables de esa actividad, y en función de los costes de la actividad, repartimos el coste no imputable de cada centro de costes entre las actividades de ese centro de costes.

A continuación es necesario realizar la asignación de las actividades secundarias a las primarias. Las actividades secundarias (dirección, formación, administración, ...) son actividades que sirven de apoyo a las actividades primarias.

Para realizar la asignación debemos de desarrollar una tasa de asignación en función del tiempo consumido. Para ello, conociendo el % del tiempo consumido por cada actividad t_j y el coste asignado a cada actividad, podemos asignar las actividades secundarias a las primarias según la siguiente expresión:

$$\text{Coste asignado a la actividad } j = \frac{t_j \times \sum C_s}{\sum t_p} \quad (1)$$

Donde t_j = % tiempo consumido por la actividad j

$\sum t_p$ = Suma de los tiempos consumidos por las actividades primarias

$\sum C_s$ = Suma de los costes de las actividades secundarias

El cálculo del coste del producto consta de los siguientes pasos:

1. Asignación de los costes de las actividades a los productos. Para ello debemos delimitar el proceso y conocer que actividades atañen a cada producto de la empresa. La fuente para determinarlo es el diagrama de flujo del proceso. Esta es una herramienta que nos servirá para analizar los procesos de fábrica.
2. Asignación de los costes de materiales y trabajos externos. Para calcular los costes de los materiales utilizamos una lista jerarquizada de los materiales. En cuanto a los procesos externos, estos se imputan directamente al objetivo de coste.

El coste final será:

Objetivo del coste	
Coste actividades	
Coste materiales	
Coste procesos externos	
TOTAL	

Tabla 2

4. EL PRESUPUESTO

El concepto tradicional del presupuesto es cuantificar las consecuencias sobre la cuenta de resultados de la adopción de un programa de actuación.

El sistema tradicional presenta una serie de inconvenientes como son anular la iniciativa de los agentes implicados, el desconocimiento de las actividades, ser medidores exclusivamente de variables financieros y ser una herramienta de análisis exclusivamente interno.

Por ello, vamos a incluir una sistema para realizar el presupuesto en el que se midan tanto variables financieras como no financieras. Para ello, vamos a utilizar un sistema de presupuestación basado en el SCAPET para establecer estimaciones de las tareas y los recursos a emplear.

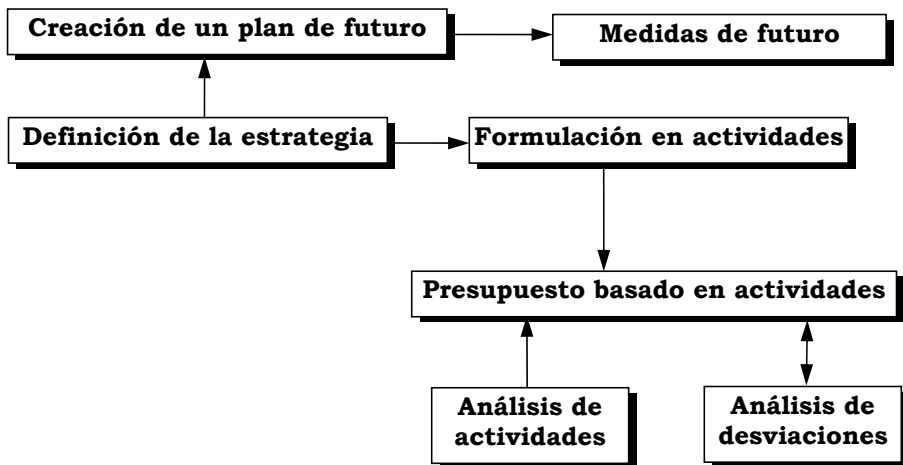


Figura 2: Proceso del cálculo del presupuesto para PET

El primer paso es la realización de un plan estratégico mediante el cual la PET trata de identificar aspectos en los que puede ser más competitiva que la competencia, utilizando menos recursos para obtener el producto, diferenciarse de ella y satisfacer las necesidades de los clientes. El esquema del proceso de planificación estratégica es:

Una vez fijados unas estrategias concretas, se trata de traducirlas y convertirlas en actividades para posteriormente cuantificarlas. El punto de partida son las estrategias de la empresa pero expresándolas en salidas de la misma. Una vez determinada esta, debemos identificar todas las actividades que se desencadenan con una salida dada. De todas las anteriores se identificarán las realmente relevantes en el modelo de eficiencia que figure en el objetivo de la empresa, es decir debemos quedarnos solamente con las críticas.

	Objetivo		Salida		
ACTIVIDADES	PARTICIPA EN LA SALIDA	INFLUYE EN EL OBJETIVO	PESO EN EL OBJETIVO	ES FACTOR CRITICO	FACTOR CAUSAL
(1)	(2)	(2)	(3)	(2)	(4)

Tabla 3

En principio no es complicado detectar las actividades críticas. No obstante existe una serie de métodos que permiten analizar las actividades críticas. Así tenemos:

- Problemas de plazo: Diagrama GANTT
- Problemas de calidad: basado en la estadística.
- Problemas de costes: Diagrama de Pareto para limitar las actividades que dan lugar a los principales costes.

Una vez que hemos identificado las actividades críticas, debemos pasar a cuantificarlas, de acuerdo con la siguiente tabla:

OBJETIVO		
1	Descripción	
2	Medida	
3	Cuantificación	
ACTIVIDAD		
4	Definición	
5	Unidad de actividad	
6	Relación 2 ↔ 5	
7	Cuantificación	

Tabla 4

El paso siguiente es relacionar las actividades críticas con todas aquellas, que bien le preceden o le siguen en el flujo de la empresa, es decir, acotar aquellas actividades afectadas por las críticas. Para ello, proponemos una variante del gráfico de análisis del proceso, representando las actividades en que incurren los diferentes productos en una línea vertical, con ramificaciones cuando sea necesario en el orden de ejecución del proceso actual.

Una vez que han quedado definidas las actividades influidas por las críticas, podemos pasar al proceso de calcular el presupuesto. Para ello:

- 1.- Una vez que conocemos la demanda potencial de actividades, debemos multiplicar el volumen de la actividad por el número de unidades de actividad por unidad de volumen de actividad. Así se obtiene el total de unidades de actividad.
- 2.- Con las unidades de actividad podemos conocer el nivel de capacidad de las actividades. Para ello, multiplicamos el número de unidades de actividad por la cantidad de recurso consumido por esa actividad.
- 3.- Dividiendo el nivel de trabajo de la actividad por la capacidad de los recursos aplicados, obtendremos la cantidad de recursos necesarios.
- 4.- Si multiplicamos el coste de los recursos por la cantidad de recursos necesarios, calculados en el apartado precedente, obtenemos el presupuesto de la actividad.

Para aplicar esto utilizaremos una hoja electrónica donde se podrá simular con un presupuesto flexible, en función de los niveles de ejecución alternativos

Una vez conocido el coste total de las actividades pasamos a calcular la desviación respecto a lo presupuestado a dos niveles diferentes:

- A nivel no financiero

Previsión de capacidad de la actividad 1: CAP1

Volumen real de la actividad 1: VR1

Desviación: VR1 - CAP1

- A nivel de costes

Coste real de la actividad: C1 um

Coste unitario estándar por unidad de actividad: CU1 um/u act

Cantidades reales de unidades de actividad: UA1 u act

Desviación1 = $C1 - CU1 \times UA1$

Presentando las siguientes ventajas:

- ◆ Se logra una medición más precisa de los costes indirectos de producción esperados al utilizar mayor variedad de unidades de actividad.
- ◆ Se pueden emplear términos no financieros o aplicar datos de coste por unidad de actividad, conociendo el número de recursos empleados en cada área.