

CONTABILIDAD DE GESTIÓN AVANZADA:

PLANIFICACIÓN, CONTROL Y EXPERIENCIAS PRÁCTICAS

José Álvarez López

Universidad del País Vasco

Joan Amat Salas

Universidad Pompeu Fabra

Oriol Amat Salas

Universidad Pompeu Fabra

Tomás Balada Ortega

Ford España, S. A.

Felipe Blanco Ibarra

Universidad del País Vasco

Emma Castelló Taliani

Universidad de Alcalá de Henares

Jesús Lizcano Álvarez

Universidad Autónoma de Madrid

Vicente Ripoll Feliu (Coordinador)

Universidad de Valencia

McGraw-Hill

MADRID • BUENOS AIRES • CARACAS • GUATEMALA • LISBOA • MÉXICO
NUEVA YORK • PANAMÁ • SAN JUAN • SANTAFÉ DE BOGOTÁ • SANTIAGO • SÃO PAULO
AUCKLAND • HAMBURGO • LONDRES • MILÁN • MONTREAL • NUEVA DELHI • PARÍS
SAN FRANCISCO • SIDNEY • SINGAPUR • ST. LOUIS • TOKIO • TORONTO

CONTENIDO

PRESENTACIÓN	XV
SOBRE LOS AUTORES	XVII
1. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO INSTRUMENTO DE CONTROL	1
1.1. Introducción	2
1.2. La necesidad de control y el papel de la Contabilidad de Gestión	3
1.2.1. La Contabilidad de Gestión como sistema de información que facilita la toma de decisiones	3
1.2.2. La Contabilidad de Gestión como instrumento de control	4
1.3. Aspectos a considerar en el diseño, implantación y utilización de una Contabilidad de Gestión como instrumento de control	6
1.3.1. Influencia de la estrategia y de la estructura organizativa en la Contabi- lidad de Gestión	7
1.3.2. Aspectos formales de la Contabilidad de Gestión y, en particular, elabo- ración del presupuesto y cálculo de desviaciones	8
1.3.3. Influencia de las personas, la cultura y el entorno de una empresa en la Contabilidad de Gestión	8
1.4. La adaptación de la Contabilidad de Gestión a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa	9
1.4.1. Influencia de la estrategia en la Contabilidad de Gestión	9
1.4.2. Influencia de la estructura organizativa en la Contabilidad de Gestión ..	10
1.4.3. Diseño de la estructura de control financiero para cada centro de respon- sabilidad	11
1.4.4. Tipos de centros de responsabilidad financiera	11
1.4.4.1. Centros de costes	12
1.4.4.2. Centros de beneficios	12
1.4.4.3. Centros de inversión	13
1.4.4.4. Indicadores de control o unidades de medida	13
1.5. El proceso de control mediante el presupuesto y el análisis de desviaciones	14
1.6. Relación de la Contabilidad de Gestión con el entorno, la cultura y el factor humano	15
1.6.1. Influencia del entorno en la Contabilidad de Gestión	16
1.6.2. Influencia del factor humano y de la cultura de una empresa en la Contabilidad de Gestión	17
1.6.3. Adaptación de la Contabilidad de Gestión a las características de la organización y, en particular, a su cultura, a las personas y a su entorno.	18

1.6.4. Influencia de la Contabilidad de Gestión en el comportamiento humano y en la cultura organizativa	20
Bibliografía	20
2. COMPORTAMIENTO DE LOS COSTES Y NIVEL DE ACTIVIDAD EN LA EMPRESA	21
2.1. Introducción	22
2.1.1. Existencias	22
2.1.2. Capacidad	23
2.2. Los costes de capacidad	24
2.3. Nivel de actividad o volumen	24
2.4. El indicador de actividad a elegir	25
2.4.1. Indicador de unidades equivalentes de producción	26
2.4.2. Coste directo total	26
2.5. Factores a considerar en la elección de la medida adecuada	27
2.6. La suposición de volumen	27
2.7. Elección adecuada de la unidad de actividad	28
2.8. Métodos para el establecimiento de la relación entre costes y unidades de actividad.	32
2.8.1. Ajuste visual a una recta	32
2.8.2. Método del punto alto y del punto bajo	33
2.8.2.1. Caso práctico (I): método del punto alto/bajo	34
2.8.2.2. Caso práctico (II): método del punto alto/bajo	35
2.9. Análisis de regresión	37
2.9.1. Método de los mínimos cuadrados	38
2.9.2. Caso práctico basado en el método de los mínimos cuadrados	38
2.9.3. Coeficientes de correlación	40
2.10. Aplicación práctica	40
2.11. Interpretación de los resultados	42
2.12. La capacidad y el nivel de actividad o volumen	44
2.12.1. Capacidad teórica o teórica máxima	44
2.12.2. La capacidad práctica	45
2.12.3. La capacidad normal	46
2.12.4. Capacidad esperada	46
2.13. Aplicación práctica para la obtención de las capacidades	47
2.13.1. Cálculo de la capacidad	47
2.13.2. Cálculo del coste por hora (tasa)	49
2.13.3. Cálculo del nuevo nivel de capacidad	49
2.13.4. Nuevas tasas o coste por hora	50
2.14. Análisis de las capacidades	51
2.14.1. Expresión formal de la variabilidad de los costes fijos unitarios	52
2.14.2. Expresión formal de la invariabilidad de los costes variables unitarios.	53
2.14.3. Análisis de un caso: costes fijos y variables	53
2.14.4. Capacidad en exceso y capacidad ociosa e innecesaria	54
Bibliografía	55
3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA	57
3.1. Los beneficios de la descentralización	58
3.2. Los centros de coste y la responsabilidad de sus directivos	59
3.3. La interdependencia entre los objetos de coste	60

3.4.	Concepto de precios de transferencia	60
3.5.	Bases de selección de los precios de transferencia	61
3.6.	Métodos para la fijación de los precios de transferencia	62
3.6.1.	Precios de transferencia basados en los precios de mercado	62
3.6.2.	Precios de transferencia negociados	64
3.6.3.	Precios de transferencia basados en los costes totales	64
3.6.4.	Precios de transferencia basados en el coste estándar	64
3.6.5.	Precios de transferencia basados en los costes variables	65
3.6.6.	Precios de transferencia basados en los costes de oportunidad	65
3.6.7.	Precio de transferencia dual	65
3.7.	La medida del rendimiento en los centros de inversión	66
3.8.	Caso práctico	67
3.9.	Consideraciones sobre los precios de transferencia	69
	Bibliografía	70
4.	EL PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y DE PRESUPUESTACIÓN EN LA EMPRESA (I): PRESUPUESTOS OPERATIVOS	73
4.1.	La planificación en la empresa	74
4.2.	El proceso de presupuestación	77
4.2.1.	Delimitación conceptual	77
4.2.2.	Objetivos de la presupuestación	78
4.3.	Tipología de presupuestos	81
4.4.	El presupuesto maestro	84
4.4.1.	La organización del sistema presupuestario	84
4.4.2.	Elementos integrantes del presupuesto maestro	85
4.5.	El presupuesto de ventas	87
4.5.1.	La previsión de ventas	87
4.5.2.	Técnicas de previsión de ventas a corto plazo	90
4.5.3.	Elaboración del presupuesto de ventas	93
4.6.	El presupuesto de producción	95
4.6.1.	Previsión del volumen de producción	95
4.6.2.	El presupuesto de materiales	96
4.6.3.	Presupuestos de los departamentos productivos	97
4.7.	Presupuestos de los departamentos no productivos	100
4.8.	Presupuesto de tesorería	102
4.9.	Estados previsionales de síntesis	104
	Bibliografía	105
5.	EL SISTEMA PRESUPUESTARIO DE LA EMPRESA (II): LOS PRESUPUESTOS DE CAPITAL	107
5.1.	Introducción	108
5.2.	El presupuesto de inversiones: conceptos básicos	108
5.2.1.	Consideraciones generales	108
5.2.2.	Clasificación de los proyectos de inversión	110
5.3.	Evaluación de los proyectos de inversión	112
5.3.1.	Análisis preliminar	112
5.3.2.	Técnicas de selección de inversiones	112

5.4. Técnicas cuantitativas de selección de inversiones	115
5.4.1. Definición de los elementos esenciales	115
5.4.2. Técnicas basadas en la rentabilidad	117
5.4.2.1. Valor Actual Neto (VAN)	118
5.4.2.2. Índice de Rentabilidad	119
5.4.2.3. Tasa Interna de Rentabilidad (TIR)	120
5.4.3. Técnicas que consideran el factor riesgo	122
5.4.3.1. El período de recuperación de la inversión o <i>payback</i>	122
5.4.3.2. Análisis de sensibilidad	124
5.4.4. Técnicas basadas en variables contables	126
5.5. Elaboración del presupuesto de inversiones	128
5.5.1. Contenido básico del presupuesto de inversiones	128
5.5.2. Control del presupuesto de inversiones	131
5.6. El presupuesto de financiación	133
Bibliografía	134
6. INTRODUCCIÓN A LOS COSTES ESTÁNDARES	137
6.1. Introducción	138
6.2. Significación del estándar	140
6.3. Clases de estándares	141
6.4. Cálculo del estándar	142
6.5. Desviaciones	144
6.5.1. Desviaciones económicas o en precios	144
6.5.2. Desviaciones técnicas o en cantidades	145
6.5.3. Ejemplo de aplicación	147
6.6. Análisis e interpretación de las desviaciones	149
6.7. Caso práctico sobre contabilización de los costes estándares	153
6.8. Sustitución de los costes estándares	160
6.9. Obtención de datos en tiempo real en la PYMES	162
Bibliografía	162
7. EL SISTEMA DE COSTES ESTÁNDARES	165
7.1. Introducción	166
7.2. Coste estándar de materias primas	168
7.2.1. Cálculo de estándar físico de materias primas	168
7.2.2. Control de las materias primas consumidas	170
7.2.3. Precio estándar de materias primas	171
7.2.4. Control de los precios de compra	171
7.3. Estándar de los costes específicos de aprovisionamiento	172
7.4. Caso práctico sobre contabilización del coste estándar de materias primas	174
7.5. Coste estándar de mano de obra	177
7.5.1. Cálculo de los tiempos estándares	177
7.5.2. Control de los tiempos de trabajo	179
7.5.3. Cálculo de la tasa horaria estándar	180
7.5.4. Control de la tasa horaria de mano de obra	181
7.6. Contabilización del coste estándar de mano de obra	181
7.7. Estándares de los costes indirectos de transformación	183
7.7.1. Clasificación de los costes indirectos atendiendo a su variabilidad	184

7.7.2. Coste estándar y presupuesto flexible de los costes indirectos de producción	185
7.7.3. Control de los costes indirectos por secciones o departamentos	186
7.7.4. Ejemplo de aplicación	186
7.8. Contabilización del estándar de costes indirectos	188
Bibliografía	189
 8. MODELOS PARA LA INVESTIGACIÓN DE DESVIACIONES EN COSTES ...	 191
8.1. Coste estándar	192
8.2. La dirección frente al cálculo de la desviación	193
8.3. Por qué se debe investigar	194
8.3.1. Causas de las desviaciones	194
8.3.2. Los riesgos de llevar a cabo la investigación	197
8.4. La relación entre el coste de la investigación y la dimensión del límite del control.	198
8.5. Desviaciones controlables y aleatorias	198
8.5.1. La desviación aleatoria	199
8.5.2. El sistema contable y la desviación aleatoria	200
8.5.3. La estadística y la desviación aleatoria	201
8.6. Los costes y beneficios que suministra la investigación	201
8.6.1. El ahorro esperado	202
8.6.2. Beneficios <i>versus</i> coste	203
8.6.3. Investigar o no investigar	204
8.7. Tipos y taxonomía de los modelos	205
8.7.1. Enfoque convencional: aspectos subjetivos de los modelos para la investigación de las desviaciones	206
8.7.2. Enfoque convencional: gráficas de control no estadístico	206
8.7.3. La mejora del enfoque convencional a través de la desviación típica ...	207
8.7.4. Niveles de tolerancia surgidos de la desviación típica	207
8.7.5. En enfoque de la gráfica de control estadístico	209
8.7.6. Enfoque de la teoría de la decisión para la investigación de las desviaciones	210
8.7.7. La clasificación de Onsi	211
8.7.8. La clasificación de Kaplan	213
8.7.9. La clasificación de Gonzalo	213
8.8. El valor de la información	213
8.8.1. Los costes y beneficios de la información	214
8.8.2. El valor de la información a través de un árbol de decisión	214
8.9. Resolución de un caso práctico del modelo convencional	218
Bibliografía	220
 9. COSTES PARA LA TOMA DE DECISIONES	 223
9.1. Relevancia de la Contabilidad de Gestión para la toma de decisiones	224
9.1.1. Costes y toma de decisiones	225
9.1.2. La Contabilidad de Gestión en la toma de decisiones: sector de la automoción	225
9.1.2.1. Preparación de la información adecuada	226
9.1.2.2. Decisiones a nivel de Planta Productiva	226
9.2. Análisis de costes para toma de decisiones	228
9.2.1. Análisis de la relación C-V-B	228

9.2.2.	El umbral de rentabilidad	228
9.3.	Caso práctico: cálculo del umbral de rentabilidad	232
9.4.	Variaciones en los elementos del Coste-Volumen-Beneficio	234
9.4.1.	El caso de la empresa DUE INTERNACIONAL	236
9.4.2.	El caso de FOTOCOM	239
9.5.	La producción múltiple	241
9.5.1.	Caso de la multiproductora internacional LINEA BLANCA	241
9.5.2.	Caso de NATRA, S.A	243
9.6.	Costes relevantes	245
9.7.	Clases de informes en Contabilidad de Gestión	246
9.7.1.	Informe de coste total	247
9.7.2.	Informe de coste diferencial	247
9.7.3.	Informe de coste de oportunidad	247
9.7.4.	El caso de LASARTE, S.A	248
9.8.	Planteamiento general del caso: aceptar o rechazar pedidos especiales	249
9.8.1.	Presentación del caso de la empresa CEMSA	250
9.8.2.	El caso de CAMELOS LA RODA, S.A	253
Bibliografía		254
10.	EL MODELO COMPLEMENTARIO DE COSTES DE OPORTUNIDAD	255
10.1.	El período medio de maduración	256
10.2.	Caso práctico	261
10.3.	Los costes de oportunidad	264
10.4.	El modelo complementario de costes de oportunidad	266
10.5.	Caso práctico	270
Bibliografía		281
11.	MEDICIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS COSTES DE CALIDAD Y DE NO CALIDAD	283
11.1.	Introducción	284
11.2.	Costes de calidad	284
11.2.1.	Contenido de los costes de calidad	284
11.2.2.	Costes de prevención	284
11.2.3.	Costes de evaluación	286
11.3.	Costes de no calidad	286
11.3.1.	Contenido de los costes de fallos	286
11.3.2.	Fallos internos y fallos externos	287
11.3.2.1.	Fallos internos	288
11.3.2.2.	Fallos externos	288
11.3.3.	Costes tangibles e intangibles	289
11.4.	Cálculo de los costes tangibles de la no calidad	289
11.4.1.	Cálculo de los costes de fallos internos	289
11.4.1.1.	Contenido de los costes de fallos internos	289
11.4.1.2.	Caso práctico resuelto	290
11.4.2.	Cálculo de los costes de fallos externos	291
11.4.2.1.	Contenido de los costes de fallos externos	291
11.4.2.2.	Caso práctico resuelto	292
11.5.	Cálculo de los costes intangibles de la no calidad	292

11.5.1.	Contenido de los costes intangibles de fallos	292
11.5.2.	Caso práctico resuelto	293
11.6.	Costes totales de calidad	294
11.6.1.	Costes totales relacionados con la calidad	294
11.6.2.	Presentación del coste total de calidad	295
	Bibliografía	297
12.	EL SISTEMA DE GESTIÓN Y DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES (I): LA GESTIÓN DE LAS ACTIVIDADES	299
12.1.	El modelo de las actividades como respuesta a los sistemas de gestión tradicionales	300
12.2.	Aspectos generales de la filosofía de las actividades	302
12.3.	Reordenación del marco de actuación de las empresas en torno a las actividades.	306
12.3.1.	Una nueva relación de causalidad	306
12.3.2.	Actividad <i>versus</i> proceso	306
12.4.	Delimitación del concepto de actividad	308
12.4.1.	Definición de <i>actividad</i>	308
12.4.2.	Atributos de las actividades	308
12.4.3.	Clasificación de las actividades	310
12.4.3.1.	Por funciones	310
12.4.3.2.	Por su naturaleza	310
12.4.3.3.	Por su relación con el objetivo de coste	311
12.4.3.4.	Por su aportación a la generación de valor	312
12.5.	Diseño del mapa de actividades	313
12.5.1.	Identificación de las actividades	313
12.5.2.	Confección del mapa de actividades	315
12.6.	Análisis de las actividades	317
12.6.1.	Fundamentación	317
12.6.2.	Objetivos	318
12.6.3.	Metodología	321
12.7.	La gestión de las actividades	322
12.7.1.	La necesidad de gestionar las actividades	322
12.7.2.	Contrastación transfuncional de las actividades	325
12.8.	Los inductores de las actividades	326
12.8.1.	Análisis causal de las actividades	326
12.8.2.	Los inductores de costes	327
12.8.3.	Los inductores de costes <i>versus</i> las unidades de obra o de actividad.	329
12.9.	Las medidas de ejecución	331
	Bibliografía	333
13.	EL SISTEMA DE GESTIÓN Y DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES (II): ESTUDIO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES	335
13.1.	Consideraciones generales	336
13.1.1.	Características de los sistemas de costes convencionales	336
13.1.2.	Los costes en el contexto del SIGECA	339
13.1.3.	Efectos de la asunción de los costes basados en las actividades	341
13.2.	El proceso de cálculo de los costes	342
13.2.1.	Introducción	342
13.2.2.	Etapas del cálculo de costes	344

13.3.	Determinación del coste total de las actividades	346
13.3.1.	Operatoria secuencial en el cálculo del coste de las actividades	346
13.3.2.	Selección de los datos de coste	348
13.3.3.	Asignación de los costes a las actividades	350
13.4.	Las unidades de actividad	351
13.4.1.	Definición de «unidad de actividad»	351
13.4.2.	Clasificación de las unidades de actividad	355
13.4.3.	Selección de las unidades de actividad	356
13.5.	Medición del coste asignable a los objetivos de coste	358
13.5.1.	El proceso de asignación de costes	358
13.5.2.	Identificación del objetivo de coste	359
13.5.3.	Centros de reagrupamiento	361
13.5.4.	Determinación del coste unitario de la actividad	362
13.6.	El coste del producto en un SIGECA	363
13.6.1.	El proceso de cálculo del coste del producto	363
13.6.2.	Aplicación práctica	364
	Bibliografía	368
14.	EXPERIENCIAS PRÁCTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA EMPRESA ESPAÑOLA	369
14.1.	Introducción	370
14.2.	El contexto social de la empresa española	370
14.2.1.	El modelo empresarial de los años sesenta	370
14.2.2.	La adaptación y ajuste de la empresa española al nuevo contexto económico y social que surge a partir de 1973	373
14.2.3.	La empresa española y el contexto social que emerge a partir de 1983.	373
14.3.	La contabilidad de gestión en la empresa española: descripción de tres casos ...	375
14.3.1.	MARESME PLASTIC, S.A.	375
14.3.2.	MOTORES, S.A.	377
14.3.3.	INDUSTRIAS LACTEAS DEL PIRINEO, S.A.	379
14.4.	Análisis de los resultados	380
14.4.1.	Formalización de la Contabilidad de Gestión en las organizaciones estudiadas	381
14.4.2.	Utilización de la Contabilidad de Gestión	382
14.4.3.	El papel del departamento de control de gestión	382
14.5.	Tipología del control organizativo en la empresa española	385
14.5.1.	El control «familiar» personalista	387
14.5.2.	El control burocrático	388
14.5.3.	El control por resultados	390
14.6.	Cambios en la Contabilidad de Gestión de las empresas españolas durante la década de los años ochenta	391
14.7.	Resumen y conclusiones	392
	Bibliografía	392
15.	EXPERIENCIAS PRÁCTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL SECTOR DEL AUTOMOVIL	393
15.1.	Estructura contable	394
15.1.1.	Organización	394
15.1.2.	Metodología general	395

15.1.3.	Impuesto de Sociedades y consolidación	398
15.2.	Contenido de la Contabilidad de Gestión	399
15.2.1.	Ambito de influencia	399
15.2.2.	Estructura y organización	399
15.2.2.1.	Contabilidad de costes	399
15.2.2.2.	Análisis de costes	400
15.2.2.3.	Presupuestos y control presupuestario	400
15.2.3.	Objetivos	401
15.3.	Metodología de la Contabilidad de Gestión	402
15.3.1.	Sistema de coste completo industrial	402
15.3.2.	Sistema de coste variable	403
15.3.3.	Sistema de coste estándar	404
15.3.4.	Sistema de coste normal	404
15.3.5.	Inventario permanente	405
15.4.	Información analítica de la Contabilidad de Gestión	407
15.4.1.	Análisis de inventarios	407
15.4.2.	Análisis de la mano de obra directa	408
15.4.3.	Análisis de los costes indirectos de producción	409
15.4.4.	Análisis de los costes de <i>marketing</i> y distribución	410
15.4.5.	Análisis de los costes generales	410
15.5.	Presupuestos y desviaciones	410
15.5.1.	Centros de costes	411
15.5.2.	Preparación del presupuesto de producción	411
15.5.3.	Preparación del presupuesto de costes de <i>marketing</i> , distribución y generales	412
15.5.4.	Cálculo de desviaciones	412
15.6.	Sistemas informáticos de la Contabilidad de Gestión	413
15.6.1.	Sistemas principales	414
15.6.1.1.	Sistema de contabilidad	415
15.6.1.2.	Contabilización de distribución contable	415
15.6.1.3.	Sistema de información de los materiales	415
15.6.1.4.	Sistema de nóminas	416
15.6.2.	Sistemas auxiliares	417
15.6.2.1.	Sistema de información de productos terminados	417
15.6.2.2.	Sistema para el cálculo y mantenimiento del coste estándar y las desviaciones	418
15.6.2.3.	Sistema de control presupuestario	418
15.6.2.4.	Sistema de análisis de costes y desviaciones	418
15.6.2.5.	Sistema de autorización y control de costes de producción	418
15.6.2.6.	Sistema de control de tiempos	419
15.6.2.7.	Tasas de asignación de costes indirectos de producción	419
15.6.3.	Sistemas externos a la contabilidad	419
15.6.3.1.	Archivos maestro de compras	419
15.6.3.2.	Sistemas de recepción de materiales	420
15.6.3.3.	Sistema de ingeniería industrial	420
15.6.3.4.	Sistema de planificación de producción y preproducción ...	420
15.6.3.5.	Sistema de seguimiento y control de los materiales	421
15.6.3.6.	Maestro de recursos humanos	421
15.7.	Sistema de información de materiales no productivos	421
15.7.1.	Sistemas principales	422

15.7.2. Sistemas auxiliares	422
15.7.3. Sistemas externos	423
Bibliografía	423
 16. EXPERIENCIAS PRÁCTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EM- PRESAS ORIENTADAS AL <i>MARKETING</i>	 425
16.1. Introducción	426
16.2. Empresas orientadas al <i>marketing</i> y objetivos informativos de la Contabilidad de Gestión	426
16.3. El cálculo de precios	428
16.3.1. Asignación de los costes totales de la empresa a los distintos centros de coste	428
16.3.2. Asignación de costes a los productos	431
16.3.3. Sistema de Gestión de Costes basado en las Actividades	431
16.3.4. Coste por unidad de producto	431
16.4. Caso de Productora de Revistas, S.A.	432
16.5. Caso de Escuela Harvard	436
Bibliografía	440
 ÍNDICE	 443