

## LA CONTABILIDAD DE GESTION COMO INSTRUMENTO DE DIRECCION

Joan Amat Salas

(Diario Cinco Días: 1 de Junio de 1995)

### 1. Utilidad de la contabilidad de gestión en el proceso de control

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

La Contabilidad de Gestión, uno de los sistemas de control formalizado por excelencia, puede ser utilizado para facilitar el proceso de control a través de la elaboración y confección del presupuesto (proceso de planificación) y del cálculo y análisis de las desviaciones (proceso de evaluación). Para ello es necesario conocer cuál es el resultado de cada una de los centros que componen la empresa. Mediante la formulación de los objetivos y la elaboración de los presupuestos se señala cuál es el comportamiento hacia el que deben orientarse los miembros de la organización y se motiva para su logro (control a priori). Por otro lado, mediante el análisis de desviaciones se evalúa si este comportamiento ha sido congruente con los objetivos establecidos (control a posteriori).

Sin embargo, la eficacia de la Contabilidad de gestión como instrumento de control requiere que se tenga en cuenta el contexto en el que aquella opera. En particular, tal como se desarrolla en el documento nº 2 de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA, la contabilidad de gestión debe diseñarse de forma coherente con las personas que componen la empresa, con la cultura de la organización y con su entorno y, especialmente, debe estar vinculada a la estrategia y a la estructura organizativa de la empresa.

### 2. Diseño de una contabilidad de gestión orientada al control

La contabilidad de gestión de una empresa debe ser diseñada de acuerdo con las características de una empresa y, especialmente, en función de la estructura de control que se necesite.

La estructura de control implica la determinación para cada centro de responsabilidad de dos aspectos que son fundamentales para la realización del control. En primer lugar, el nivel de responsabilidad que tiene cada centro y, en segundo lugar, los indicadores de control que pueden permitir la medida de su actuación.

La estructura de control se diseña en función de la estrategia empresarial y, particularmente, de la estructura organizativa.

La definición y clarificación de la estructura organizativa es básica para poder diseñar la estructura de control y, a partir de ella, la contabilidad de gestión. Según cuál sea la estructura organizativa de una empresa, ya sea centralizada o descentralizada, las características de la Contabilidad de Gestión deben ser necesariamente diferentes para adaptarse a aquella.

El control puede realizarse en base a alguno (o a la combinación entre ellos) de los siguientes aspectos:

- \* resultados (control por resultados),
- \* formalización del comportamiento (control burocrático), y
- \* mecanismos culturales que promueven la identificación con los objetivos de la organización (control cultural).

En cada uno de ellos la Contabilidad de Gestión asume un papel diferente.

Una vez hecho el análisis de la estructura organizativa y de los objetivos que se derivan de la formulación de la estrategia empresarial es necesario profundizar sobre el diseño de la estructura de control.

La estructura de control para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad permite controlar de forma tanto global como específica la contribución y el comportamiento de cada uno de ellos respecto a sus objetivos específicos y al resultado global de la empresa. Se entiende por centro de responsabilidad una unidad organizativa que está dirigida por un responsable en quien se han delegado unas determinadas funciones y en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión para lograr los objetivos que se le han formulado.

En todos los casos deben existir indicadores no financieros, ya sean cuantitativos (monetarios o no) o cualitativos, que complementen a los financieros y permitan completar el diseño de la estructura de control. Para es preciso definir las unidades de medida que serán utilizadas para determinar tanto sus objetivos iniciales como evaluar a posteriori su actuación.

Esto se realiza en función de la identificación de las variables clave de la empresa en su conjunto y de cada centro en particular. Se entiende por variables clave aquellas áreas o actividades que de realizarse bien garantizan el éxito de una unidad.

Una vez identificadas las variable clave se seleccionarán, a nivel global y de cada centro de responsabilidad, aquellos indicadores financieros y no financieros que permiten su seguimiento a través del cuadro de mando.

Desde la perspectiva del control de la actuación de cada centro es importante considerar que aquel debe realizarse en función de su grado de responsabilidad en las variables de decisión que afectan al resultado y que, por tanto, están bajo su influencia. Cuando el control de la actuación se realiza en función del resultado medido en términos monetarios, se distinguen los siguientes tipos de centros según la naturaleza de sus variables controlables: de costes (ya sean de costes operativos o de gastos discrecionales), de beneficios y de inversión. Según cuál sea el nivel de responsabilidad de un determinado centro la Contabilidad de Gestión deberá tener unas características u otras.

### 3. El proceso de control a través de los presupuestos

Es a partir del diseño de la estructura de control cuando se puede iniciar el proceso de control. Dentro de éste la Contabilidad de Gestión da gran importancia a la elaboración del presupuesto, proceso complejo en cuanto que implica la participación e integración de los diferentes niveles y centros de responsabilidad. A partir de él y de forma periódica, generalmente cada mes, la evaluación de la actuación de cada uno de los distintos centros de una empresa viene simplificada por el cálculo de las desviaciones entre el presupuesto y los resultados conseguidos.

La realización del proceso presupuestario permite:

A) Formular explícitamente objetivos específicos y cuantificados en términos económico-financieros para cada centro de responsabilidad lo cual, a su vez, permite:

- \* profundizar en el conocimiento de los objetivos individuales y organizativos que se espera alcanzar,
- \* anticipar resultados antes de que se produzcan,
- \* clarificar el comportamiento y el resultado esperado y guiar, por consiguiente, el proceso de decisión, y
- \* motivar hacia el logro de los objetivos e integrar y coordinar a las diferentes personas y centros,

B) Evaluar explícitamente el grado en el que la actuación de cada centro o responsable ha permitido el logro de los objetivos lo cual, a su vez, facilita:

- \* hacer explícitos los criterios de evaluación,
- \* realizar el control por excepción,
- \* contribuir al conocimiento de la capacidad de la empresa y de sus componentes para alcanzar los objetivos,
- \* ayudar a la determinación de las causas que han dificultado el logro de los objetivos, y
- \* la adopción de acciones correctivas.