

Antonio
Fernández
Fernández

*Profesor Titular
de Economía Financiera
y Contabilidad
de la Universidad
de Extremadura*

TRANSMISION DE INFORMACION EN EL SISTEMA PRESUPUESTARIO

1. *Introducción.—2. El proceso de «feed-back» en la fase de control.*
3. *Comunicación de la información y dirección por excepción.*
4. *Comunicación de la información y filtros económicos.*
5. *Comunicación de la información y filtros de control.*
6. *Otras características de la información presupuestaria.*

1. INTRODUCCION

EXISTE consenso general, tanto entre los estudiosos de la materia como entre los responsables de su puesta en práctica, en abogar cada vez con mayor insistencia por la especialización presupuestaria, en el sentido de que el enfoque a recibir por el presupuesto deberá estar orientado en función de los objetivos perseguidos por la empresa en cada momento determinado, bien hacia tareas de planificación, bien hacia misiones de control, o incluso cuando las circunstancias lo aconsejen, se tenderá a conjugar convenientemente ambos aspectos, Churchill (1985, pág. 75).

Por otra parte, se ha de tener presente, como lo hace Cañibano Calvo (1975, pág. 206), que la naturaleza fundamental de la contabilidad reside en generar información suficiente para que las funciones de planificación y control de los sistemas de gestión puedan llevarse a cabo por los órganos implicados en la dirección de la empresa.

Desde estas coordenadas podemos afirmar que las funciones de planificación y control, encomendadas al sistema presupuestario, carecerían de auténtica significación si este sistema adoleciese de capacidad suficiente para comunicar con eficacia la trascendente información que para las tareas de gestión emana de aquellas fases, por cuanto en palabra de Khemakhen (1976, pág. 170) el presupuesto supone una herramienta de gestión imprescindible para suministrar a cada mando de la empresa los elementos de juicio indispensables a fin de emprender una adecuada y correcta toma de decisiones, o como lo enjuician Courbon y Modoux (1987, pág. 1), constituye un sistema de información pormenorizado y personalizado, con cuya puesta en marcha se pretende optimizar los recursos aplicados a la explotación.

Pero aun cuando para el proceso de planificación el presupuesto supone el cauce adecuado mediante el que se canaliza información no exenta de relevancia como puede ser la referida a establecer la actuación futura de los distintos órganos de decisión de la empresa, o aquella destinada a delimitar con precisión sus áreas de responsabilidad, etc.; su importancia cobra especial significación cuando el proceso informativo se centra en las tareas de control, y a ellas nos vamos a referir.

2. EL PROCESO DE «FEED-BACK» EN LA FASE DE CONTROL

La fase de control encuentra su momento crucial en el cálculo y análisis de las desviaciones.

En ese preciso instante se ponen en juego los mecanismos necesarios para detectar y suministrar datos suficientes mediante los que evaluar las actuaciones de los distintos implicados en el correcto funcionamiento de la empresa y en constatar el grado de consecución de los objetivos fijados, mecanismos que ponen a su vez en marcha todo el dispositivo de *feed-back* o retroalimentación merced al cual se llevarán a cabo las oportunas medidas correctoras.

Este sistema de acción —dice Alvarez López (1985)— es susceptible de generar, principalmente, dos corrientes de retroacción: una que actúa directamente sobre cada centro concreto a regular con el fin de corregir la gestión ineficaz y otra que actúa sobre el propio proceso de planificación.

La corriente de acción que actúa sobre el centro de decisión intenta afectar el comportamiento de los distintos responsables para que adecuen su actuación a los intereses de la empresa.

La segunda corriente de acción pretende actuar sobre todos los niveles de la organización con el fin de que se alcancen los objetivos generales establecidos, rectificando la trayectoria o, es más, incluso modificando los planes fijados cuando éstos se alejen notablemente de la realidad.

Nos interesa hacer notar a estos efectos que son numerosos los implicados, en el seno de la empresa, en la consecución de los objetivos marcados, estando escalonados todos ellos en distintas posiciones jerárquicas, desde los que ocupan puestos en la alta dirección hasta los responsables de los centros de decisión más insignificantes, pero, necesitados todos, hace notar Meyer (1984, pág. 273), de recibir información suficiente y adecuada para llevar a buen término sus cometidos.

Es evidente que las necesidades informativas, tanto cualitativas como cuantitativamente consideradas, variarán según la posición que ocupen en esa escala jerárquica. Así, la alta dirección estará especialmente interesada, tanto en observar la medida en la que se están consiguiendo los objetivos generales como en controlar la ejecución de los distintos responsables.

Estos desearán, en cambio, conocer detalladamente la forma en la que se acercan o se alejan de sus objetivos particulares, así como los motivos específicos por los que su actuación es o no la adecuada.

Con el fin de satisfacer estas necesidades e impulsar, a su vez, las acciones correctoras, el presupuesto hace uso de los principios subyacentes en la moderna dirección por excepción, del mecanismo impuesto por el sistema de filtros económicos y de los denominados filtros de control.

3. COMUNICACION DE LA INFORMACION Y DIRECCION POR EXCEPCION

Mediante la dirección por excepción se calibran las necesidades informativas de los distintos niveles de decisión de la empresa, aplicando sucesivos procesos selectivos en función del destino de la información, de tal forma que a cada uno de ellos llegue, exactamente, aquella que resulte la adecuada para atender a sus necesidades, marginando la que pueda resultar innecesaria o irrelevante.

Bajo este enfoque, y siguiendo a Horngren (1982, págs. 144-145), cada centro de responsabilidad recibirá detalladamente la información relativa a cada uno de los conceptos que conforman su área de actuación, agregándose sucesivamente la información en los restantes niveles, de tal

forma que a la alta dirección sólo llegaran desagregadas aquellas desviaciones auténticamente significativas o que, por otra parte, requieran su actuación directa, informándosele globalmente de las restantes. Piénsese al respecto, en la consideración de bien escaso que el tiempo tiene para la dirección en la gestión actual de la empresa, no debiendo ser consumido en el análisis pormenorizado de la actuación integral si de este análisis no se va a derivar información relevante para la toma de decisiones (figs. 1, 2 y 3).

Cuestión controvertida históricamente y que aún perdura en la actualidad en cuanto a la elaboración de estos informes es, matizan Edwards, Hermanson y Salmonson (1978, pág. 209), la que hace referencia a la conveniencia de incluir o no incluir en los mismos aquellos costes con la consideración de no controlables, asignados a los distintos centros de responsabilidad, y sobre los que éstos carecen de posibilidad de decisión.

Hemos de apresurarnos a señalar que ni los estudiosos de la materia ni los encargados de tomar decisiones en la empresa se han pronunciado de forma unánime al respecto.

Creemos detectar, no obstante, la existencia de un acuerdo mayoritario, dentro del cual nos incluimos, que propugna como lo hace Horngren (1982, pág. 148), o bien la exclusión de los costes no controlables en los informes de gestión, o bien su inclusión condicionada al hecho de que aparezcan nítidamente discriminados de aquellos que ostenten la consideración de controlables.

Nuestro alineamiento en esta corriente no es gratuito.

Creemos que la información que se pretende suministrar no tiene tanto por objeto describir el montante total de los costes en los que se ha incurrido —y que se correspondería con la etapa a la que Horngren (1982, págs. 2-13) denominaba del «coste verdadero» o del «coste único», ya superada— sino en cuanto que se pretende dar a conocer la forma en que cada centro está coadyuvando a la consecución de los objetivos marcados, unido al hecho cualitativo que persigue poner de manifiesto las circunstancias particulares que están impidiendo o ayudando a cada responsable, tras su libre adopción de decisiones, a alcanzar esos objetivos, visión esta que quedaría parcialmente deformada al incluir costes sobre los que su capacidad de decisión no tiene influencia alguna.

4. COMUNICACION DE LA INFORMACION Y FILTROS ECONOMICOS

La puesta en práctica de los filtros económicos va unida a la necesidad de la alta dirección de conocer, tanto las desviaciones que se originan en los distintos centros, y que evidentemente revistan especial significación, como las causas específicas que las han motivado, conectando así directamente con la necesidad de obtener información relevante para acometer con precisión aquellas acciones correctoras que más se adecuen a las circunstancias particulares que han motivado tales desviaciones.

El filtro económico —comenta Sáez Torrecilla (1982, pág. 418)— sigue un proceso de desagregación selectiva; empieza registrando las desviaciones globales, descendiendo en cada una de ellas y tras sucesivos procesos de análisis a su descomposición, a través de filtros más finos, hasta plasmar detalladamente las causas que las han provocado.

Mediante el sistema de filtros económicos la alta dirección elabora, desde arriba, un documento detallado en el que se indican las posibles causas que han podido originar cada desviación concreta, aquellas que a su entender puedan revestir mayor significación para la empresa.

La competencia de los centros de responsabilidad queda limitada a cuantificar en el documento la incidencia que cada una de ellas ha tenido en la desviación global, en base a las cuales la alta dirección tomará las oportunas medidas correctoras.

Creemos que la noción de filtro económico ha venido unida al concepto de presupuesto impuesto, bajo el que, como se sabe, la participación de los mandos intermedios en la toma de decisiones queda anulada.

Al amparo de la teoría en la que se fundamenta el presupuesto impuesto puede resultar lógico pensar que los cuadros intermedios carecerán de los elementos de juicio necesario para realizar un diagnóstico adecuado de las causas que han originado las desviaciones.

Pero es evidente la cada vez mayor implantación del presupuesto participativo en detrimento del presupuesto impuesto.

De acuerdo con Churchil (1985, pág. 76), el presupuesto participativo encuentra precisamente su fundamento, tanto en el conocimiento de los responsables del ámbito en el que actúan como de su capacidad para tomar decisiones en los dominios objeto de actuación.

En ese contexto, creemos necesario adaptar el concepto de filtro a esta nueva situación, y aun cuando el objeto del mismo debe permanecer

invariable: proveer a la dirección de información relativa a las causas que han originado las desviaciones más significativas, su confección debe quedar íntegramente al arbitrio de los responsables, quienes al amparo de la teoría de la delegación de autoridad, pueden aún perfeccionar el documento elaborado atendiendo al sistema de filtros, añadiendo en el mismo información referida a las medidas correctoras, que ellos proponen con el fin de normalizar sus actuaciones, medidas que en última instancia podrán ser admitidas o no por la alta dirección (fig. 4).

5. COMUNICACION DE LA INFORMACION Y FILTROS DE CONTROL

Por último, el sistema presupuestario utiliza los filtros de control para depurar aquella información utilizada por la alta dirección para evaluar la ejecución de los distintos responsables, Chouldhury (1986, página 192).

Estos filtros se fundamentan en el hecho de que en las acciones y decisiones emprendidas por los mandos intermedios, tendentes a la consecución de sus objetivos particulares, pueden intervenir factores ajenos a la propia voluntad del decisor distorsionando de alguna forma su actuación.

En definitiva, se pretende con su implantación que la información recibida por la alta dirección relativa a la calidad de la gestión realizada por el responsable refleje, únicamente, el resultado de su esfuerzo personal.

Demsky (1976) distingue al respecto entre: *Filtros de separación de sucesos*, *filtros de separación de dirección* y *filtros de separación de períodos*.

— *El filtro de separación de sucesos* trata de identificar y eliminar de los informes aquellos hechos, ajenos a la empresa, no contemplados en la fase de planificación, y que han podido tener una influencia favorable o adversa en la consecución de los objetivos.

Este filtro encuentra su fundamento en el entorno incierto en el que se opera, que hace difícil la previsión exacta de todas aquellas situaciones con las que cada centro de responsabilidad tendrá que enfrentarse en el desarrollo futuro de su actividad.

No obstante, el filtro puede impulsar a la dirección a implantar canales más eficaces de información, capaces de detectar e informar anticipadamente a cada centro acerca de la ocurrencia de los sucesos no previstos inicialmente.

- *El filtro de separación de dirección* tiene por objeto aislar de la evaluación de la ejecución de un responsable aquellos efectos producidos por las acciones de otros responsables.

Los efectos provocados por tales acciones pueden proceder de distintas situaciones.

En primer lugar, cabe contemplar aquellas que aparecen como consecuencia de la acción conjunta de varios responsables sobre un mismo área funcional como consecuencia de ambiguas delimitaciones de las parcelas de actuación, Watson (1985, pág. 74). El filtro, en estos casos, impulsará a la gerencia a establecer con nitidez los entornos de la actuación de cada uno de ellos.

Por otra parte, estos efectos pueden venir provocados por decisiones tomadas por responsables en el ámbito de su propio centro pero capaces de generar acciones inducidas sobre centros ajenos a su responsabilidad. Si bien el sistema de filtros puede detectar sus efectos, la alta dirección poco puede hacer en la mayor parte de las situaciones para corregirlas, debiendo proceder a evaluar conjuntamente la ejecución de los centros implicados en presencia de interdependencias acusadas, como proponen Ronen y Livingstone (1975, pág. 681).

En tercer lugar el origen puede radicar en la propia dirección de la empresa, bien al repercutir arbitrariamente costes de servicios usados conjuntamente por varios centros, bien por imponer la utilización de un determinado servicio, sin dejar opciones alternativas al decisor. Ante estas situaciones, el filtro de separación de dirección deberá depurar los efectos provocados por estas decisiones; pudiendo orientar a la alta dirección sobre la conveniencia de perfeccionar sus sistemas de asignación, como demuestran Baiman y Noel (1984).

- Por último, *el filtro de separación de períodos* puede ser considerado como un caso del anterior, si bien reviste la suficiente importancia como para figurar separado con derecho propio.

Este filtro está principalmente diseñado para aquellas empresas en las que la movilidad funcional de los responsables se realiza con cierta

frecuencia e intenta excluir de la evaluación de la ejecución de un responsable los efectos que sobre su actuación futura puedan tener decisiones pasadas tomadas por los anteriores responsables del centro.

Su intención es doble, por una parte, de limpiar la gestión del decisor que comienza y, por otra, intenta seguir evaluando la ejecución del antiguo responsable, actualmente, quizá, al mando de otro centro de responsabilidad de la propia empresa.

6. OTRAS CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION PRESUPUESTARIA

Hemos de llamar la atención, por último, sobre los requisitos cualitativos que deben adornar la información suministrada mediante las teorías de dirección por excepción y filtros.

En este sentido, junto con el requisito de relevancia que supone precisamente uno de los soportes de estas teorías Edwards, Hermanson y Salmonson (1979, pág. 209), proponen los de oportunidad, simplicidad, periodicidad y claridad de la información.

La finalidad primordial de la información inmersa en el proceso de *feed-back* es la de servir de ayuda en la implantación de las medidas correctoras a emprender con el fin de reconducir la actuación de la empresa dentro de los límites inicialmente marcados.

El sistema informativo deberá estar, pues, diseñado de tal forma que tanto las desviaciones como las causas que las han ocasionado sean inmediatamente puestas en conocimiento de los encargados de tomar decisiones, Heitger y Matulich (1980, pág. 413), en caso contrario, de nada servirá emprender actuaciones sobre causas que, o bien han desaparecido o bien son distintas ya a aquellas especificadas en el informe o, por otra parte, han producido, en ese momento, sus efectos perjudiciales sobre la empresa.

La claridad, simplicidad y regularidad de la información, característica con un nivel de importancia menor que las anteriores, quizá afecte más al componente psicológico de los integrantes de la organización.

Siguiendo a Grossman y Lindhe (1982, pág. 28) la información ha de ser proporcionada con una periodicidad adecuada, en caso contrario el talante de los receptores puede ser el contrario a la motivación que se persigue en el sistema presupuestario.

La adecuada planificación en la ejecución de tareas supone un síntoma detectado por cualquier control interno como deseable para el co-

recto funcionamiento, es decir, cada responsable debe estar mentalmente preparado para acometer la importante tarea que se deriva de la recepción de la información presupuestaria.

El lenguaje y símbolos adecuados en los informes transmitidos, así como, descendiendo a detalles más secundarios, la presentación y ordenación de los mismos suponen refuerzos considerados positivos para una correcta actuación.

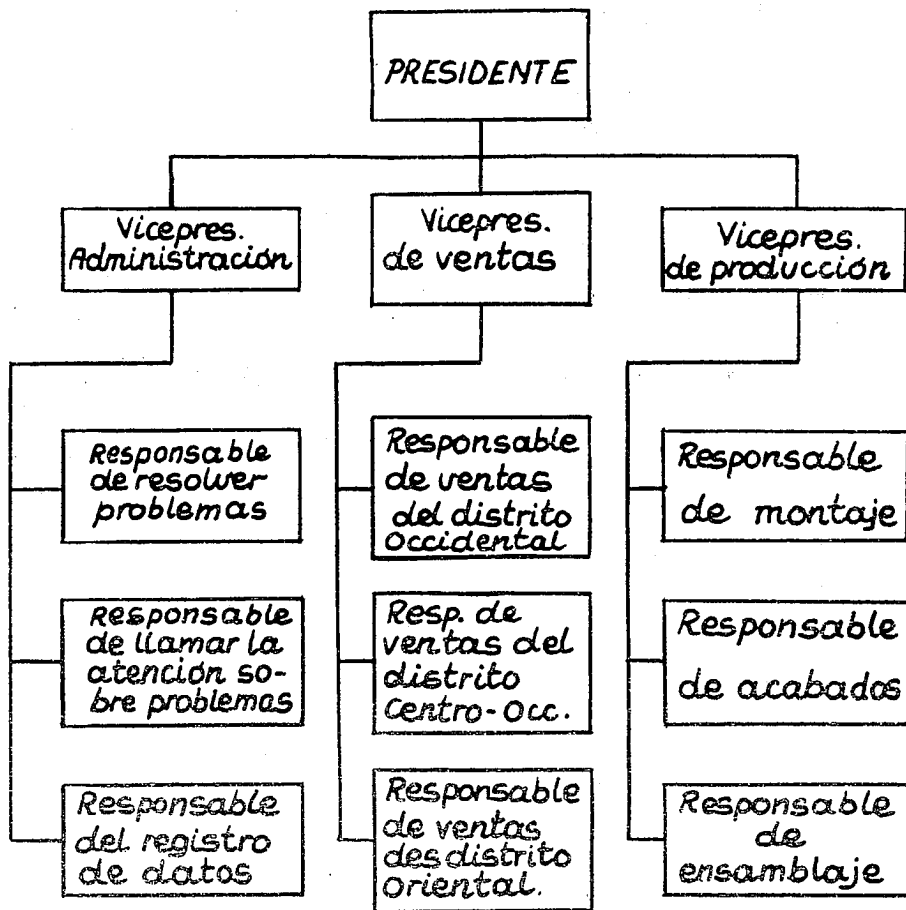


FIG. 1.—Organigrama.

<i>Informe mensual del Presidente</i>		<i>Variación favorable (desfavorable)</i>		
	<i>Presupuesto</i>			
	Este mes	Acumulado del año	Este mes	
			Acumulado del año	
Oficina del Presidente	6.000	20.000	100	400
Vicepresidente de administración.	4.000	13.000	(200)	(1.000)
Vicepresidente de producción ...	116.000	377.000	(8.950)	(20.600)
Vicepresidente de ventas	40.000	130.000	(1.000)	(4.000)
TOTAL DE COSTOS CONTROLABLES.	166.000	540.000	(10.050)	(25.200)

<i>Informe mensual del Vicepresidente de producción</i>		<i>Variación favorable (desfavorable)</i>		
	<i>Presupuesto</i>			
	Este mes	Acumulado del año	Este mes	
			Acumulado del año	
Oficina del Vicepresidente	9.000	29.000	(1.000)	(1.000)
Departamento de montaje	72.000	236.000	(2.950)	(11.600)
Departamento de acabado	15.000	50.000	(2.000)	(3.000)
Departamento de ensamblaje	20.000	62.000	(3.000)	(5.000)
TOTAL DE COSTOS CONTROLABLES.	116.000	377.000	(8.950)	(20.600)

<i>Informe mensual del responsable del departamento de montaje</i>		<i>Variación favorable (desfavorable)</i>		
	<i>Presupuesto</i>			
	Este mes	Acumulado del año	Este mes	
			Acumulado del año	
Materiales	40.000	140.000	(1.000)	(4.000)
Mano de obra directa	25.000	75.000	(2.000)	(7.000)
Preparación de maquinaria	4.000	12.000	400	100
Reparaciones	2.000	6.000	(200)	(300)
Suministros	200	600	(40)	(100)
Herramientas pequeñas	300	900	(50)	(100)
Otros	500	1.500	(60)	(200)
TOTAL DE COSTOS CONTROLABLES.	72.000	236.000	(2.950)	(11.600)

FIG. 2.—*Informes por niveles de responsabilidades.*

	Presupuesto		Resultados reales		Variación favorable (desfavorable)		Variaciones (porcentajes)	
	Este mes	Acum. año	Este mes	Acum. año	Este mes	Acum. año	Este mes	Acum. año
1.ª materia ...	25.000	80.000	30.000	95.000	(5.000)	(15.000)	(20)	(10,5)

FIG. 3.—Desviación en rendimiento de primeras materias

Causas	Porcentaje de incidencia	Valor de la incidencia	Medidas correctoras
Primera materia de calidad inferior a la prevista.	50	2.500.000	Adquisición de primeras materias al proveedor «X» en vez de al «Z».
Desajustes y averías en maquinaria.	20	1.000.000	Nuevo motor para el equipo de cortado.
Deficiencias en suministro de energía.	15	750.000	Incrementar los stocks de carburante.
Conservación inadecuada primera materia en almacén.	10	500.000	Revestir muros del almacén con material aislante.
Otros.	5	250.000

FIG. 4.—Filtro de desviación en rendimiento de primera materia.

(Confeccionado por responsable del centro)

DESVIACIÓN EN RENDIMIENTO: -5.000.000 de ptas.

BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ LÓPEZ: *El control global de gestión en el proceso de internacionalización de la empresa española*, Comunicación presentada en el III Congreso de A.E.C.A., Santander, septiembre 1985.

BAIMAN, S., y NOEL, J.: *Non controlable cost and responsibility accounting*, Carnegie-Mellon University. Citado por CHOUDHURY, N.: *ob. cit.*, 1986.

CAÑIBANO CALVO, L.: *Teoría actual de la contabilidad*, I.C.E., Madrid, 1975.

- CHOUHDHURY, N.: «Responsability accounting and controllability», en *Accounting and Business Research*, verano 1986.
- CHURCHILL, N. C.: «La disyuntiva presupuestaria: planificación o control», en *Harvard-Deusto Business Review*, tercer trimestre 1985.
- COURBON, J. C., y MODOUX, G.: *Gestión presupuestaria y microinformática*, Masson, París, 1987.
- DEMSKY, J. S.: «Uncertainty and evaluation based on controllable performance», en *Journal of Accounting Research*, abril 1976.
- EDWARDS, J.; HERMANSON, R. H., y SALMONSON, R. F.: *Managerial accounting: a programmed text*, Richard D. Irwin, Enc. Illinois, 1978.
- GROSSMAN, S. D., y LINDHE, R.: «Important considerations in the budgetin process», en *Managerial Planning*, septiembre-octubre 1982.
- HEITGER, L. E., y MATULICH, S.: *Managerial accounting*, McGraw Hill Inc., 1980.
- HORNGREN, CH. T.: *Management accounting, where are we? in Rappaport, A. Information for decision making*, Prentice Hall Int., New Jersey, 1982.
- *Cost accounting: A managerial emphasis*, Prentice Hall International, 5.ª ed., 1982.
- KHEMAKHEN, A.: *La dynamique du controle de gestion*, Dunod, París, 1976.
- MEYER, J.: *Gestion budgetaire*, Dunod, París, 1984.
- RONEN, J., y LIVINGSTONE, J. L.: «An expectancy theory approach to the motivacional impacts of budgets», en *Accounting Review*, octubre 1975.
- SÁEZ TORRECILLA, A., y GUTIÉRREZ DÍAZ, G.: *Contabilidad de costes*, U.N.E.D., Madrid, 1982.
- WATSON, D.: «Contingency formulations of organizational structure: implications of managerial accounting», en LIVINGSTONE, J. L. (ed.): *The behavior fundations*, Columbus, Ohio, 1975.